# Begriff und Bedeutung des „Zufließens" im Einkommensteuergesetz

## Inaugural-Dissertation

zur
Erlangung der Doktorwürde
der Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät
der Johann Wolfgang Goethe-Universität Frankfurt a. M.

vorgelegt von

**Karl Nittka**
aus Herne (Westfalen)

Großbetrieb für Dissertationsdruck von Robert Noske in Borna-Leipzig
1935

Referent: Privatdozent Dr. J. Fritz
Korreferent: Professor Dr. F. Schmidt

Tag der mündlichen Prüfung: 20. Dezember 1932

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

Meinen lieben Eltern

# Inhalt.

## Einleitung.

## Der wirtschaftliche Zweck des „Zufließens".

Als das wichtigste Erfordernis einer Einkommenbesteurung gilt das Prinzip der Gerechtigkeit in der Besteurung, und zwecks Klärung dieses Begriffs hat sich Literatur und Rechtsprechung seit Jahren strebend bemüht (vgl. Altmann, Das Problem der Gerechtigkeit der Besteurung, in: Archiv für Sozialwissenschaften und Sozialpolitik Bd. 33 S. 77). Eine restlose Übereinstimmung der auseinanderstrebenden Anschauungen läßt sich naturgemäß nicht erzielen, da Gerechtigkeit kein absoluter Wertmesser ist, sondern durch Ort, Zeit, Rasse und Nation wesentlich mitbestimmt wird. Allgemeine Anerkennung darf jedoch die Formulierung des Postulats der Allgemeingültigkeit und Gleichmäßigkeit für sich in Anspruch nehmen (Strutz, Grundlehren des Steuerrechts, Berlin 1922, S. 27), und die Verfassung vom 11. August 1919 bestimmt demgemäß in Art. 134: „Alle Staatsbürger ohne Unterschied tragen im Verhältnis ihrer Mittel zu allen öffentlichen Lasten nach Maßgabe der Gesetze bei." Das auf Grund dieser Verfassungsbestimmung erlassene erste Reichseinkommensteuer-Gesetz (REStG.) vom 29. März 1920 hat denn auch zum erstenmal den Versuch unternommen, zu einer gerechten Personalsteuer zu gelangen; ohne daß dies freilich restlos geglückt wäre, ist es wegen der Mannigfaltigkeit des wirtschaftlichen Lebens so gut wie ausgeschlossen, den Begriff „Einkommen" allgemeingültig zu definieren. Das Gesetz selbst läßt sich auf eine Begriffsbestimmung nicht ein, sondern zählt lediglich die Quellen auf, die steuerpflichtiges Einkommen bringen. Somit sind als Einkommen die einer Person innerhalb eines bestimmten Zeitraumes zufließenden Güter anzusehen. Der Begriff des Einkommens setzt also einen Verkehrsvorgang voraus, nämlich eine Vermögensverschiebung in der Richtung auf den Einkommensbezieher. Keineswegs ist er aber identisch mit einer Vermögensvermehrung, denn läge diese vor, so müßte als Einkommen die Differenz zwischen dem zu Anfang und zu Ende eines Steuerabschnitts vorhandenen Vermögens gelten. Tatsächlich aber hat das Einkommen die Aufgabe, dem Verbrauch zu dienen, und nur das am Schlusse des für die Steuererhebung maßgebenden Zeitraums übrigbleibende Einkommen wird dem Vermögen zugeschlagen. Würde dieser Rest des Einkommens der Steuer zugrunde gelegt, so läge es im Belieben des Steuerpflichtigen, nach Maßgabe seines Verbrauchs die Grundlage seiner Besteurung zu schaffen, und noch augenfälliger würde dieses Mißverhältnis in Erscheinung treten, wenn das im Laufe eines Steuerabschnittes Erworbene restlos verbraucht würde, da eine Steuererhebung dann überhaupt nicht in Frage käme.

Eine derartige rechnungsmäßige Festlegung würde also nicht zum Ziele führen und am allerwenigsten mit dem Prinzip der Steuergerechtigkeit in Einklang zu bringen sein. An sich ist schon der Vorgang des Einkommensbezugs schwer genug zu übersehen, da das verbrauchte Vermögen nicht mehr vorhanden und über die Höhe des Verbrauchs nicht immer Unterlagen vorhanden sind und ferner vermögenswerte Vorteile selten genug einwandfrei erfaßt werden. Es ist höchstens ziffernmäßig zu belegen, welche nach oben hin begrenzte Summe einer Person zugeflossen ist, die aber nicht immer identisch mit dem Einkommen zu sein braucht.

Was jedoch als Einkommen zu versteuern ist und welche Prinzipien hier zu gelten haben, darüber herrscht noch heute keine Einigkeit. Zwei Theorien stehen sich hier einander gegenüber: die Quellentheorie von Hermann Fuisting und die Reinvermögenstheorie von Schanz. Erstere unterscheidet sich von der Reinvermögenstheorie in der Hauptsache dadurch, daß sie ausschließlich die quellenmäßigen periodisch wiederkehrenden Einnahmen als unter den Begriff Einkommen fallend erklärt. Es liegt nicht im Rahmen dieser Arbeit, beide Theorien einer Kritik zu unterziehen. Nur so viel sei gesagt, daß weder das EStG. von 1920 noch das von 1925 sich zu der einen oder anderen Theorie restlos bekennt, daß das neue EStG. zwar grundsätzlich mit der Quellentheorie sympathisiert, aber sie mit zahlreichen Ausnahmen durchbricht.

Ob sich das Reich nun aber für die Durchführung der einen oder anderen Theorie entscheidet, hat natürlich im Hinblick auf die Frage der Steuergerechtigkeit einen nicht zu unterschätzenden Einfluß, da sie nur mit der Bevorzugung des Schanzschen Begriffes annähernd zu erreichen ist. Obgleich nun in § 6 nur die hier genannten Einkommensarten als steuerpflichtig erklärt und das Gesetz infolgedessen die Merkmale der Quellentheorie zeigt, erstrebt es darüber hinaus größtmögliche Steuergerechtigkeit durch die Bestimmung des § 30, wonach zum Einkommen aus Gewerbebetrieb Gewinne zählen, die nach näherer Bestimmung der §§ 30—32 aus der völligen oder teilweisen Veräußerung des Gewerbebetriebs, also der Quelle selbst, entstanden sind, und ferner durch die Bestimmung des § 44 Ziff. 1, wonach Entschädigungen, die als Ersatz für entgehende Einnahmen oder für die Aufgabe einer Tätigkeit einer Gewinnbeteiligung oder eine Anwartschaft auf eine solche gewährt werden, als Einkommen erachtet und für steuerpflichtig erklärt werden. Im Gegensatz dazu bleiben nach § 8 Ziff. 5 und 6 gewisse Einnahmen bei der Besteurung außer Betracht.

Und schließlich ist es für die Frage der Steuergerechtigkeit auch von größter Bedeutung, daß die Steuer nicht nur von den richtigen Einkommensarten, sondern auch für den betreffenden Zeitabschnitt, für den die Steuer zur Erhebung gelangen soll, erhoben wird. Es ist auch für den Steuerfiskus nicht ohne Belang, wann er die Steuer erhält, zumal da auf Grund der Staffelung der Steuersätze die Steuerzahlungen entsprechend höher sind, wenn sie zusammen in einem Steuerabschnitt zahlbar sind, als wenn sie sich auf mehrere Steuerabschnitte verteilen. Aus diesem Grunde legt das Gesetz mit Recht ein großes Gewicht auf die Fälligkeit bzw. das Zufließen der Einnahmen. Was als Einnahmen zu gelten hat, bestimmt § 14: „Zu den Einnahmen gehören alle dem

Steuerpflichtigen zufließenden Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen. Hierzu zählen insbesondere auch der Wert der Nutzung einer Wohnung im eigenen Hause und einer dem Steuerpflichtigen ganz oder teilweise unentgeltlich überlassenen Wohnung usw." Unter Einnahmen versteht also § 14, da er an den einzelnen Zugang anknüpft, die Roheinnahmen, denn nur diese können zufließen, während die Reineinnahmen durch das Zufließen der Roheinnahmen und das Abfließen der Ausgaben entstehen. Wenn das Gesetz hier einen neuen Begriff „Güter" einführt, so verwendet es damit einen volkswirtschaftlichen Begriff. Die ökonomische Theorie versteht unter dem Begriff „Güter" die Mittel der Bedürfnisbefriedigung und unterscheidet dabei freie und wirtschaftliche Güter. „Freie Güter sind solche, die in einer für die praktischen Bedürfnisse für Menschen beliebig großen Menge vorhanden sind, deren Aneignung daher ohne Sorge um die Erhaltung der dauernden Verfügung vor sich gehen kann und die für die Befriedigung auch der voraussichtlich künftig entstehenden Bedürfnisse ausreichen ... Wirtschaftliche Güter sind nur solche Sachgüter, welche im Verhältnis zum gegebenen und zu dem wirtschaftlicherweise voraus zu beurteilenden Bedarf in beschränkter Menge vorhanden und verfügbar sind" (Phillipovich, Grundriß der polit. Ökonomie, 1909, I S. 5).

Freie Güter aber, die in beliebig großen Mengen vorhanden sind und jedermann zur Verfügung stehen, haben keinen Tauschwert, also keinen Preis und rechnen somit nicht zu den in Geld oder Geldeswert ausdrückbaren Gütern. Güter im Sinne des § 14 sind also nur die wirtschaftlichen Güter.

„Zufließen" kann technisch geschehen durch Bareinnahme, durch Überweisung, durch Gutschrift von seiten des Schuldners oder bei einer Bank, durch Verrechnung, durch Hinterlegung, durch rechtlich geschützte Begründung einer Forderung, durch Erlaß einer Schuld und durch Schenkung. Bei Entgegennahme von Wechseln oder Schecks liegt der herrschenden Meinung entsprechend noch kein Zufließen vor, sondern erst mit der durch die Weitergabe des Wechsels oder Schecks erfolgten Befriedigung des Gläubigers. Wer also einen Scheck verliert, der von dem Finder durch Einlösung für sich vereinnahmt wird, hat selbst keine Einnahme erzielt (Pissel-Koppe S. 86; Becker S. 249/50).

Allein die Begriffe der Fälligkeit und des Zufließens dieser Güter im Sinne des § 11 kommen nicht für alle Steuerpflichtigen zur Anwendung. Das Gesetz unterscheidet zwischen zwei Hauptgruppen, nämlich zwischen Steuerpflichtigen, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, aus Kapitalvermögen, aus Vermietung und Verpachtung und Rechten einschließlich des Mietswerts der eigenen Wohnung im eigenen Hause, andere wiederkehrenden Bezüge und sonstige Leistungsgewinne beziehen, und solchen Steuerpflichtigen, die Einkommen aus selbständiger Berufstätigkeit haben, also die selbständigen Land- und Forstwirte, selbständige Gewerbetreibenden und die sonstigen selbständigen Berufstätigen. Bei der ersten Gruppe gilt als Einkommen der Überschuß der Einnahmen über die Ausgaben, bei der anderen Gruppe ist es der Gewinn aus § 12 und bei nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuchs Bücher führenden Kaufleuten aus § 13 EStG. Fälligkeit und Zufließen kann deshalb in der Hauptsache mehr bei solchen Steuerpflichtigen praktisch werden, die keine

Bücher nach handelsgesetzlichen Grundsätzen führen. Aufzeichnungen werden allerdings auch bei ihnen vorausgesetzt, allein es genügt ein Einnahme- und Ausgabebuch, um den Finanzämtern eine Kontrolle der Geschäftsvorfälle und somit des Zufließens tunlichst zu verschaffen. Diese Kontrolle kann jedoch nur hinsichtlich der tatsächlich in Geld erfolgten Leistung geschehen, d. h. auf Grund des bereits erfolgten Zufließens, denn der Steuerpflichtige, der keine Bücher nach kaufmännischen Grundsätzen führt, kann sich wohl Aufzeichnungen über die geschäftlichen Vorfälle innerhalb eines Steuerabschnitts machen. Sie treten aber buchmäßig nicht in Erscheinung, und nur das, was tatsächlich zugeflossen ist, findet seinen Niederschlag in den Aufzeichnungen. Gegenüber dem Zufließen tritt praktisch die Fälligkeit etwas in den Hintergrund. An sich hat dieser Umstand freilich wenig zu bedeuten, denn auch bei den nicht zu kaufmännischer Buchführung Verpflichteten entscheidet ja nicht der einzelne steuerbare Geschäftsvorfall, da nicht dieser im Augenblick des Geschehens zur Steuer verpflichtet, sondern alle während eines Erhebungszeitraumes eingetretenen Geschäftsvorfälle werden am Schlusse des Jahres zusammengefaßt, und praktisch berücksichtigt das REStG. die Fälligkeit nur bei denjenigen Geschäftsvorfällen, die am Schlusse der Steuerperiode durch das Zufließen in das Vermögen des Steuerpflichtigen noch nicht abgewickelt sind. Der Reichsfinanzhof hat im Urteil vom 8. Februar 1928 (Bd. 23 S. 70) seine Auffassung dahin festgelegt, daß Einkommen und Einkommensteuerschuld mit Rücksicht auf das dem Einkommensbegriff innewohnende Zeitmoment als am Ende des Steuerabschnitts entstanden zu erachten sind (vgl. auch Popitz im Handwörterbuch der Staatswissenschaften Bd. 3 S. 410 ff.).

Nach dem Vorstehenden wäre also den Grundsätzen der Steuergerechtigkeit vollkommen Genüge geschehen, und das REStG. hätte somit der Vielgestaltigkeit des wirtschaftlichen Lebens Rechnung getragen. Im allgemeinen zwar wird man dieser Ansicht sich anschließen können. Aber dennoch entspricht die fragliche Bestimmung nicht dem Ideal einer vollkommenen Gerechtigkeit, da sie in zahlreichen Fällen das wirtschaftliche Leben, wie es sich nun einmal abspielt, nicht genügend berücksichtigt und es zugunsten einer Steuertheorie, die alles auf einen Generalnenner zu bringen wünscht, in ihren Triebkräften beschneidet. Das REStG. von 1920 zeigte in dieser Hinsicht noch mehr Unzuträglichkeiten als das neue von 1925. Nach § 36 des alten REStG. war es für die Frage, ob ein Einkommensbetrag als vereinnahmt galt, ohne Bedeutung, ob der Betrag dem Steuerpflichtigen bereits zugeflossen war oder noch geschuldet wurde. Auch wenn er noch nicht zugeflossen war, galt er doch in dem Jahre als vereinnahmt, in dem er erstmals geschuldet wurde, d. h. wenn alle Voraussetzungen für die Fälligkeit und somit seiner Einziehung erstmalig gegeben waren. Den Begriff „geschuldet" sah das Gesetz jedoch nicht als gleichbedeutend mit der Fälligkeit im bürgerlich-rechtlichen Sinne, da es nicht auf die Fälligkeit schlechthin ankam, denn bedingte, befristete und dubiose Forderungen, die zwar geschuldet waren, deren Begleichung aber von dem Eintreffen eines bestimmten Ereignisses oder Zeitpunktes abhängig war, nahm es von der steuerrechtlichen Fälligkeit aus.

Das REStG. von 1925 beseitigt die nach dem alten Gesetz sich ergebenden

Unzuträglichkeiten, indem es im Gegensatz zu ihm an den bürgerlich-rechtlichen Begriff der Fälligkeit anknüpft. Maßgebend ist also jetzt regelmäßig der Zeitpunkt der Fälligkeit, d. h. der Zeitpunkt, in dem die Höhe der Einnahmen feststeht und von dem zur Leistung Verpflichteten gefordert werden kann. Fließt aber eine Einnahme vor Fälligkeit dem Pflichtigen zu oder kommt eine Fälligkeit überhaupt nicht in Frage, so gilt die Einnahme als in dem Zeitpunkt bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen tatsächlich zufließt. Schon der Umstand, daß das Gesetz zwar mit der Fälligkeit an einen juristischen Begriff anknüpft, aber dem Zufließen einen Vorrang einräumt, tritt offenkundig das Bestreben zutage, die Fälligkeit lediglich als eine Unterart des Zufließens anzusehen. Zufließen aber ist eben ein wirtschaftlicher Vorgang, nämlich ein meßbarer Zustrom von in Geld oder Geldeswert meßbaren Vermögensbestandteilen. Hätte das Gesetz nur auf die Fälligkeit abgestellt, so würden sich Umgehungen des Gesetzes leicht ermöglichen lassen. Man denke beispielsweise nur an die Möglichkeit, daß ein Direktor oder höherer Angestellter seine Gesellschaft veranlaßt, einen Teil seines Gehaltes einer Versicherungsgesellschaft zum Abschluß einer Pensionsversicherung einzuzahlen, die erst bei Erreichung einer bestimmten Altersgrenze fällig wäre. Es ist deshalb nur zu begrüßen, daß das Gesetz in solchen oder ähnlich gelagerten Fällen bereits das Zufließen mit der Einzahlung als gegeben ansieht.

Allein der Reichsfinanzhof überspannt den Bogen, indem er, wie wir später sehen werden, auch rechtlich geschützte Anwartschaften und selbst Gesamtversorgungen als, weil zugeflossen, für steuerpflichtig erklärt, obwohl der einzelne an die angesammelten Mittel nicht herankann und außerdem es dem einzelnen Steuerpflichtigen an solchen Anwartschaften gar nichts gelegen ist. Im allgemeinen können nur ältere Angestellte hoffen, von dieser Anwartschaft Nutzen zu machen, während jüngere Angestellte das Bestreben zeigen, ihre Stellung in absehbarer Zeit zu verändern, und weibliche Angestellte die Hoffnung haben, eine Ehe einzugehen. Für sie ist also die Anwartschaft auf die Altersversorgung praktisch wertlos, und die vom Reichsfinanzhof behauptete Annahme eines Zufließens in solchen Fällen erscheint nicht gerechtfertigt.

Es entspricht auch nicht dem Grundsatz der Steuergerechtigkeit, daß die geschuldeten Leistungen schon dann als einkommensteuerpflichtig gelten sollen, wenn der Schuldner die Fälligkeit bestreitet. Ist z. B. aus einem Lieferungs- oder Kommissionsgeschäft der Schuldner verpflichtet, den Kaufpreis oder Erlös abzuführen, so mag die Schuld zwar begründet sein, verschiedene Umstände können jedoch die Forderung noch lange nicht zu einer eintreibbaren machen. Dem Schuldner kann Ziel gewährt worden sein, dessen Endtermin in die neue Steuerperiode fällt. Inzwischen aber kann der Schuldner zahlungsunfähig werden oder ihm kann Vollstreckungsschutz gewährt werden. Die Forderung ist nunmehr in den meisten Fällen zu einer dubiosen geworden. Ähnlich liegen die Fälle bei laufenden Zinsen, Miet- oder Pachtgeldern, die für einen mit dem Steuerabschnitt endigenden Zeitraum bezogen werden, bei mittelbarem Besitz oder bei einer Hypothekenbestellung. Für das Zufließen genügt mittelbarer Besitz, also beispielsweise die Überweisung einer Schuld auf Bankkonto. Wie aber, wenn die Bank die Zahlungen einstellt, oder wenn der mit der Einziehung der

Gelder Betraute flüchtig wird? Wenn eine für die zweite oder dritte Stelle gegebene Hypothek bei der Zwangsversteigerung ausfällt?

Nun sagt § 11 I Satz 2 zwar, daß der Pflichtige den Betrag, wenn er zwar fällig, aber zweifelhaft geworden ist, bis zu dem Zeitpunkt unberücksichtigt lassen kann, in dem er einbringlich wird. Darin liegt unbestreitbar ein der steuerlichen Gerechtigkeit entsprechendes Entgegenkommen, das aber nur dann Platz greift, wenn die Tatsache der Dubiosität vor dem Ende der für die Steuererklärung maßgebenden Steuerabschnittes in Erscheinung tritt. Ungünstiger aber steht der Steuerpflichtige da, wenn die Zahlungsunfähigkeit des Schuldners erst im neuen Steuerabschnitt sich zeigt. Ohne Rücksicht auf die Einbringlichkeit hat der Steuerpflichtige bereits versteuern müssen. Er erleidet also in diesem Falle einen effektiven Verlust, denn die Fassung des § 11 läßt im Gegensatz zum § 36 des alten Gesetzes nicht mehr zu, rückständige Einnahmen, soweit sie in einem früheren Steuerabschnitt angesetzt sind, ihr Eingang aber in einem späteren Zeitraum zweifelhaft geworden ist, in diesem Steuerabschnitt abzusetzen. Diese Härte, die mit dem Grundsatz der Steuergerechtigkeit nicht zu vereinen ist, hätte sich ohne Zweifel vermeiden lassen, aber der Gesetzgeber hat sie, wie aus der Gegenüberstellung von § 11 und § 36 hervorgeht, sicherlich gewollt. Geschädigt wird also nur der optimistische oder weniger kritische Pflichtige, der die Dubiosität seines Schuldners nicht rechtzeitig bemerkte. In der Bestimmung liegt demnach eine Prämiierung des gewandteren Steuerpflichtigen, der die Witschaftslage im allgemeinen und die Vermögensverhältnisse seines Schuldners im besonderen richtig beurteilt. Auch die Rechtswohltat des § 56 hat unter diesen Umständen recht problematische Bedeutung.

Aber das Gesetz trägt den wirtschaftlichen Verhältnissen auch dann nicht Rechnung, wenn der Steuerpflichtige die augenblickliche Uneinbringlichkeit der Forderung erkennt und sie deshalb als dubios abgesetzt hat. Denn bessern sich im folgenden Steuerabschnitt die Verhältnisse des Schuldners, so muß er die Forderung versteuern, wenn sie einbringlich ist, d. h. wenn die Einnahme mit Sicherheit zu erwarten ist. Mit diesem Erfordernis der Einbringlichkeit ehemals dubioser Forderungen nimmt das Gesetz dem Pflichtigen die Entscheidung über den Zeitpunkt der Steuerzahlung aus der Hand, ohne aber gleichzeitig Kriterien zu geben, wann denn nun eigentlich Einbringlichkeit vorliegt. Jedenfalls ist so viel sicher, daß nicht die Auffassung des Pflichtigen von der Einbringlichkeit der Forderung maßgebend sein soll, sondern die allgemeine Verkehrsauffassung. Aber diese kann doch nur die allgemeinen Maßstäbe liefern, niemals aber Richter über die Vielgestaltigkeit der Einzelfälle sein. Denn selbst wenn sie die Maßstäbe liefert, kann nur der einzelne die Entscheidung darüber treffen, ob sie auf den vorliegenden, ihn betreffenden Einzelfall Anwendung finden. Nehmen wir z. B. den Fall des illiquide gewordenen Schuldners, der sich mit fremder Hilfe zu sanieren vermag. Er wird wieder auf eigene Füße gestellt, ohne daß damit zugleich erwiesen ist, daß er allen seinen Verpflichtungen gleichzeitig nachkommen kann. Theoretisch ist für den Steuerpflichtigen im Augenblick der Sanierung seines Schuldners die Einbringlichkeit zwar gegeben, ohne daß sie praktisch im Augenblick durchgesetzt werden kann, denn es ist ja in das Belieben des Schuld-

ners gestellt, in welcher Reihenfolge er seine Schulden begleicht. Nach dem Gesetze aber muß der Steuerpflichtige bei theoretischer Einbringlichkeit versteuern.

Stellt nun das Gesetz nur objektive Erfordernisse für die Einbringlichkeit auf? Soll lediglich die von neuem einsetzende Zahlungsfähigkeit des Schuldners für die Zahlungsverpflichtung des Schuldners ausschlaggebend sein? Nach dem Wortlaut des Gesetzes wohl, und doch wird damit dem Prinzip der Steuergerechtigkeit nicht entsprochen. Denn ebensowenig wie man eine Verpflichtung zur Zahlung annehmen kann, bevor nicht der Steuerpflichtige die Verfügung über die Einnahme erhält, kann dies bei wieder erfolgter Liquidität des Schuldners des Steuerpflichtigen anders sein. Drei Voraussetzungen müssen also erst erfüllt werden, ehe die eine Steuerschuld begründende Einbringlichkeit besteht:

1. die neu entstandene Liquidität des Schuldners,
2. die Möglichkeit, die Forderung einzuziehen,
3. die Kenntnis des Steuerpflichtigen von 1. und 2.

Mit dem Erfordernis der Einbringlichkeit geht das Gesetz auch gleichzeitig von dem Grundsatz ab, daß die Einkommensteuer bei Fälligkeit oder beim Zufließen zu entrichten ist, denn die Fälligkeit bestand ja bereits mehr oder minder lange, und der seitdem vergangene Zeitraum kann sich über mehrere Steuerperioden erstrecken, ohne daß das Gesetz die Zahlung der Steuer verlangt. Ein Zufließen aber ist nach alledem infolge der Illiquidität des Schuldners noch nicht erfolgt. Ob es nötig war, die an und für sich schon recht ungenauen Begriffe des REStG. noch um einen weiteren zu vermehren, bleibe dahingestellt. Jedenfalls birgt diese Bestimmung, daß ohne Rücksicht auf das Zufließen und nachdem die Fälligkeit schon seit geraumer Zeit bestanden hat, die Versteuerung zu erfolgen hat, wenn die Forderung einbringlich wird, wiederum für den Steuerpflichtigen u. U. große Härten in sich, da er der Finanzkasse für einen Steuerbetrag aufzukommen hat, von dem er trotz Einbringlichkeit noch nicht weiß, ob er ihn aus eigenem Vermögen oder aus der Begleichung der Schuld seitens seines Schuldners bezahlen wird, da er trotz Einbringlichkeit den Zeitpunkt des Zufließens noch gar nicht kennt.

Legt das Gesetz nun an die von einem selbständigen Steuerpflichtigen zu erfüllenden Erfordernisse einen etwas strengen Maßstab an, so zeigt es eine außergewöhnliche Milde gegenüber dem nicht selbständigen Pflichtigen. Während der selbständige Steuerpflichtige bereits von denjenigen Beträgen Steuer zu entrichten hat, die erst fällig geworden sind, ohne daß sie ihm bereits zugeflossen sind, kennt das Gesetz für den nichtselbständigen Pflichtigen Fälle, bei denen trotz Zufließens noch keine Steuerpflicht besteht. Vorschüsse auf Gehalt gelten in dem Zeitraum als vereinnahmt, für den sie gewährt werden. Wie aber, wenn der Vorschußempfänger stirbt, bevor der neue Steuerabschnitt erreicht ist? Oder wenn er aus irgendeinem in seiner Person liegenden Grunde an der Leistung der Arbeit gehindert ist (fristlose Kündigung, Siechtum, Strafverbüßung u. ä.). Zwar gilt dieser Vorschuß auf Gehalt oder Lohn als Darlehn, und Rückforderung ist gegeben, so daß im Falle der Rückzahlung eine Steuerpflicht in Wegfall kommt. Aber wohl durchweg wird diese Rückforderung an der Zahlungs-

unfähigkeit des Lohn- oder Gehaltsempfängers scheitern, und zu einer Versteuerung wird es ebensowenig kommen. Hier zeigt sich also eine Bevorzugung des sozial schwächer Gestellten, über deren Berechtigung man vom Standpunkt der Steuergerechtigkeit geteilter Meinung sein kann.

## I. Bedeutung des § 11 EStG. im allgemeinen.

### 1. Unterschied zwischen Versteuerung nach Überschuß und Gewinn.

§ 11 Abs. 1 u. 2, der den Zeitpunkt der Einnahmen bestimmt, hat wohl die Absicht, den zwei Arten, wie sich das Einkommen aus Gewerbebetrieb ermitteln läßt, entsprechend zu scheiden zwischen Steuerpflichtigen, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, aus Kapitalvermögen, aus Vermietung und Verpachtung, aus wiederkehrenden Bezügen und sonstige Leistungsgewinne beziehen, also den Überschuß der Einnahmen über die Ausgaben versteuern, und solchen, bei denen der Gewinn den Gegenstand der Einkommenbesteuerung bildet, d. h. denjenigen, die Einkünfte aus dem Betriebe der Landwirtschaft usw., aus Gewerbebetrieb, aus selbständiger Berufstätigkeit haben. § 11 Abs. 1 gibt Richtlinien für Zweifelsfälle bezüglich des Zeitpunktes der Vereinnahmung im Falle der Besteuerung des Einnahmeüberschusses, § 11 Abs. 2 den der Besteuerung des Gewinnes. Es kommt dabei darauf an, die Vorgänge dem Jahre zuzuweisen, das sie wirtschaftlich treffen. Diesem Zwecke soll der § 11 dienen, der in seinem ersten Absatze vorschreibt, daß in Zweifelsfällen die Fälligkeit bzw. das tatsächliche Zufließen entscheidet. Der Satz gilt allerdings nicht bei Pflichtigen, deren Jahresgewinn durch Bestandsaufnahme ermittelt wird, eine Einschränkung, die recht häufig besonders von den Finanzämtern übersehen wird. Der RFH. hat deshalb eingehend zu diesem Standpunkt Stellung genommen (RStBl. 1929, 138; StW. 1929 Nr. 158). Diese verschiedenartige Behandlung hat ihren letzten Grund in dem Unterschiede der

a) Anschreibungen,
b) einfachen und
c) doppelten Buchhaltung bzw. Buchführung.

Die doppelte Buchführung bezieht sich auf eine Erfolgswirtschaft und ist daher sowieso bemüht, das Ergebnis eines jeden Wirtschaftsjahres gesondert zu erfassen, kommt also der Forderung des EStG. von selbst entgegen oder, richtiger gesagt, der kaufmännische Gewinnbegriff ist in die Gesetzgebung übernommen worden. Anders steht es mit der ersteren speziell in nichtkaufmännischen Kreisen verbreiteten Art der sog. Anschreibungen. Sie bucht in ihrer einfachsten Form nur die Geldein- und ausgänge. Und selbst da, wo sie, wie etwa in der einfachen Buchführung, genauer ist, handelt es sich bestenfalls um eine Bestandswirtschaft, bei der die Berechnung von Gewinn und Verlust zurücktritt. Sie war daher für Steuerzwecke, insbesondere für die Feststellung, in welchen Zeitraum der steuerlich bedeutsame Vorgang fiel, von vornherein ungeeigneter.

Mit gutem Grunde hat daher das EStG. bei Einkünften, über die regelmäßige Abschlüsse gefertigt werden, insbesondere also bei Kaufleuten, größeren Landwirten und Gewerbetreibenden oder selbständigen Berufstätigen, die Ergebnisse einer ordnungsmäßigen Buchführung zugrundegelegt (§ 6 Nr. 1—3, § 7 EStG.). Bei den anderen Pflichtigen, also (§ 6 Abs. 1 Nr. 4—8) zieht es den Überschuß der Einnahmen über die Ausgaben heran, also eine ganz andere Berechnungsart. § 11 weist also bestimmte Einnahmen einem bestimmten Steuerabschnitt zu und trifft somit im wesentlichen Bestimmungen über den Steuerabschnitt, d. h. über den Erfüllungszeitraum, in dem eine steuerliche Verpflichtung zu erfüllen ist. Die Regel des Abs. 1 Satz 1, daß ein Einkommensteil innerhalb des Steuerabschnittes als bezogen gilt, in dem der Anspruch auf den Betrag fällig geworden oder, ohne fällig zu sein, tatsächlich zugeflossen ist, erleidet jedoch weitreichende Ausnahmen, und zwar sowohl für Einkünfte aus selbständigen Erwerbs- und Berufstätigkeiten, als auch aus nichtselbständiger Tätigkeit. Bei Steuerpflichtigen nämlich, die für Einkommen aus selbständiger gewerblicher oder aus sonstiger selbständiger Berufstätigkeit (§ 6 Abs. 1 Ziff. 1—3) regelmäßige Abschlüsse fertigen, sollen die Grundsätze geordneter Buchführung für die Frage maßgebend sein, wann ein Einkommensteil als bezogen gilt. Für andere Pflichtige (§ 6 Abs. 1 Ziff. 4—8) gilt diese Ausnahmevorschrift nicht, selbst wenn bei ihnen die Voraussetzungen des § 11 Abs. 2 gegeben sind, d. h. wenn sie regelmäßige Abschlüsse fertigen. Für die Anwendung der Bestimmungen kommen in erster Linie nur die buchführenden Landwirte und die buchführenden Steuerpflichtigen mit selbständiger gewerblicher oder sonstiger selbständiger Berufstätigkeit in Frage. Es genügt eine ordnungsmäßige Buchführung; eine den Grundsätzen kaufmännischer Buchführung entsprechende Buchführung braucht es nicht zu sein. Für buchführende Kaufleute kommt weder § 11 Abs. 1 noch Abs. 2 in Betracht. Lassen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung dem Steuerpflichtigen eine Wahl für den Zeitpunkt der Buchung, dann bleibt es ihm steuerlich freigestellt, die Einnahmen erst für den Steuerabschnitt auszuweisen, für den sie nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung spätestens in den Abschlüssen auszuweisen sind, oder sie in einem früheren Steuerabschnitt anzusetzen, für den diese nach den Grundsätzen einer ordnungsmäßigen Buchführung hätte angesetzt werden können. Auf Grund der im EStG. gewählten Staffelung der Steuersätze ist es von Wichtigkeit, ob die fragliche Einnahme in dem einen oder anderen Steuerabschnitt angesetzt werden muß, weil es mitunter davon abhängig sein wird, ob der eine niedere oder der nächsthöhere Steuersatz in Anwendung kommen wird oder nicht. Demgegenüber besteht aber die Kontinuität der Bilanzierung im Sinne einer ordnungsmäßigen Buchführung, so daß keine Willkür vorliegt.

Für die Frage, ob und wann ein buchführender Land- und Forstwirt Forderungen und Schulden in die am Anfang und Schluß des Wirtschaftsjahres aufzustellende Inventur aufzunehmen hat, ist maßgebend, wann diese nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung im Abschluß auszuweisen sind. In einer Entscheidung des RFH. vom 17. 3. 1927 — VI A 491/26, die nicht veröffentlicht wurde, führt der RFH. u. a. folgendes aus: „Hierzu ist zunächst

zu bemerken, daß nicht für alle Einkünfte der im § 6 Abs. 1 Nr. 1—3 EStG. bezeichneten Art, die nach dem Gewinnbegriff und damit auch gegebenenfalls auf Grund ordnungsmäßig geführter Bücher zu ermitteln sind, der Grundsatz aufgestellt werden kann, daß zu einer ordnungsmäßigen Buchführung unbedingt die Festhaltung und Berücksichtigung der Forderungen und Schulden gehört. Das ergibt sich aus der dem § 11 Abs. 2 EStG. im Entwurfe gegebenen Begründung. Danach sollte mit dieser Vorschrift erreicht werden, daß bei den freien Berufen entsprechend der bisherigen Handhabung der Praxis in allen den Fällen, in denen angenommen werden konnte, daß die Außenstände am Anfang und am Ende des Jahres die gleiche Höhe hatten, eine Buchführung, welche nur die tatsächlichen Einnahmen und Ausgaben aufführte, als steuerlich genügend angesehen werden sollte. Dies kann aber weder für die buchführenden Gewerbetreibenden, für welche gemäß des § 13 EStG. die Grundsätze kaufmännischer Buchführung maßgebend seien, gelten, noch für die Land- und Forstwirtschaft treibenden Steuerpflichtigen, für deren Buchführung im § 28 EStG. gewisse Mindesterfordernisse vorgeschrieben sind, von deren Einhaltung die Anerkennung der Ordnungsmäßigkeit abhängt. Dazu gehört vor allem, daß alle geschäftlichen Vorgänge des Betriebes, nach bestimmten Grundsätzen geordnet, mit ihrem Geldwert in Erscheinung gebracht werden, und daß auf Grund einer jährlichen Inventur die Änderung der einzelnen Bestandteile des im Betrieb angelegten Vermögens dargestellt wird. Dementsprechend hat auch der Reichsfinanzminister auf Grund der ihm im § 28 Abs. 2 EStG. gegebenen Ermächtigung im § 4 der vorläufigen Verordnung über die Ordnungsmäßigkeit der landwirtschaftlichen Buchführung (RStBl. 1925 S. 183) ausdrücklich bestimmt, daß bei der Aufstellung der vorgesehenen Vermögensverzeichnisse auch die Forderungen und Schulden zu berücksichtigen seien. Das gleiche wird man aber auch für die Buchführung in der Forstwirtschaft verlangen müssen. Man wird diese Forderung mit Becker, Steuer und Wirtschaft, Jahrg. V Spalte 1921, auch daraus herleiten dürfen, daß bei Betrieben, in welchen Einnahmen und Ausgaben einigermaßen die Waage halten und weitere Verluste den Gewinn beeinflussen, wie das beim Betriebe der Forstwirtschaft der Fall ist, für die Einkommensteuer eine Buchführung nur dann als ordnungsmäßig angesehen werden kann, wenn sie geeignet ist, den Ertrag, d. h. den Gewinn des Wirtschaftsjahres zu ergeben. Das hat aber eine weitgehende Heranziehung des kaufmännisch-steuerrechtlichen Gewinnbegriffs und damit auch das Verlangen nach einer Gegenüberstellung von Forderungen und Schulden zur Folge" (Zeitgemäße Steuer- und Finanzfragen, hrsg. von Dr. Max Lion, 8. Jahrg., Berlin 1927, Heft 10 S. 238/39).

### 2. § 11 EStG. im Verhältnis zu § 13 EStG.

Die Vorschriften des § 11 Abs. 1 u. 2 EStG. über den Zeitpunkt, in dem Einnahmen als bezogen gelten, sind nun für die Berechnung des Gewinnes bei buchführenden Kaufleuten nicht anwendbar. Dies gilt, wie schon erwähnt, nicht nur von § 11 Abs. 1, sondern auch von § 11 Abs. 2, der nur bei solchen

Einkünften aus Gewerbebetrieb anwendbar ist, bei denen als Gewinn der Überschuß der Einnahmen über die Ausgaben unter Berücksichtigung der Änderungen im Bestande der im § 12 genannten Gegenstände anzusehen ist, d. h. bei Gewerbetreibenden, die nichtbuchführende Kaufleute sind. Bei buchführenden Kaufleuten gilt der § 13, wonach als Gewinn der nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung für den Schluß des Steuerabschnitts ermittelte Überschuß des Betriebsvermögens am Schlusse des vorangegangenen Steuerabschnitts anzusehen ist.

Nach § 40 Abs. 2 HGB. sind bei der Bilanzaufstellung sämtliche Vermögensgegenstände anzusetzen (RFH. vom 18. 12. 1928 aus StW. 1929 Nr. 158; Urteil vom 27. 10. 1928 in StW. 1929 S. 11; Urteil vom 18. 11. 1927 in StW. 1927 Nr. 561). In seinem höchst wichtigen Urteil vom 11. 12. 1929 — VI A 1229/29, das in den Entscheidungen Bd. 30 S. 140 abgedruckt ist, hat der RFH. folgende Leitsätze aufgestellt:

a) Nicht alle Steuerpflichtigen können dadurch die Behandlung nach § 13 EStG. in Anspruch nehmen, daß sie Handelsbücher nach Art der im HGB. für Vollkaufleute vorgeschriebene Bücher führen; wohl aber können dies alle Gewerbetreibenden, auch soweit sie nicht zu den Kaufleuten (Voll- und Minderkaufleute) im Sinne des HGB. gehören, wenn sie freiwillig solche Bücher führen und dabei zu erkennen geben, daß sie nach § 13 EStG. behandelt sein wollen.

b) Ein Gewerbetreibender, der, ohne dazu verpflichtet zu sein, Handelsbücher im engeren Sinne (Aufzeichnungen der einzelnen Geschäftsvorfälle) führt, kann zur Aufstellung einer Bilanz nach § 202 AO. a. F. gezwungen werden, wenn er zu erkennen gegeben hat, daß er nach § 13 EStG. besteuert werden will.

c) Gewerbetreibende, die freiwillig Handelsbücher im Sinne des HGB. führen und sich im Sinne der Behandlungsweise nach § 12 oder nach § 13 EStG. entschieden haben, sind der Steuerbehörde gegenüber an ihre Wahl für die Zukunft gebunden.

## II. § 11 Abs. 1 Satz 1: Anwendungsgebiet und Bedeutung.

### 1. Grundbegriffe.

§ 11 EStG. 1925, der an die Stelle des § 36 a.EStG. getreten ist, regelt die Frage, wann Beträge als eingenommen oder ausgegeben gelten, also die objektive Seite des Einkommenbezugs, um die Zahlungsperiode festzulegen, für welche die Steuer auf Einkommen zu entrichten ist. Er operiert hier (Abs. 1 Satz 1) mit vier Begriffen, die leider so wenig eindeutig sind, daß seit dem kurzen Bestehen des Gesetzes in Literatur und Praxis über deren Tragweite bereits die verschiedensten Zweifel entstanden sind. § 11, der die Begriffe „Ein-

nahme und Ausgabe" nicht definiert, spricht im ersten Satz des ersten Abschnitts von Einnahmen, die

a) bezogen,
b) fällig und
c) zugeflossen

sind.

Ohne die wenig glückliche Terminologie des EStG. hinsichtlich Einkommen, Einkünfte, Bezüge und Einnahmen auf ihre rechtliche Unterschiedlichkeit näher zu prüfen, da dies über den Rahmen der Arbeit hinausgehen würde (vgl. Fritz Balzer, Der steuerliche Einkommensbegriff, Gießen, Diss. 1929; Franz S. Keller, Der steuerrechtliche Begriff des Einkommens, Erlangen, Diss. 1928; E. Schmalenbach, Dynamische Bilanz, Leipzig 1928, S. 86—88; Blümich-Schachian, Kommentar S. 4 ff.; Strutz, Kommentar Nr. 3 ff.) sei mit Blümich-Schachian davon ausgegangen, daß Einkommen der laufende Strom realisierter Einkünfte ist, der in das Vermögen als Fundus einmündet. Dieser bildliche Ausdruck „Strom" liegt anscheinend auch dem EStG. zugrunde, wenn es von Gütern spricht, die „zufließen". Der Ausdruck „Zufließen" stammt aus der alten Quellentheorie (jedoch steht die in § 6 Abs. 1 EStG. 1925 gemachte Aufstellung der Einkommensgruppen Nr. 1—8 nicht mehr in so enger Beziehung zu dieser Theorie, insofern als diese Aufzählung der fraglichen Einkommensgruppen eine erschöpfende ist). Ein Hauptelement des Einkommensbegriffs ist der Wertzugang (Popitz). Hinzuweisen ist noch auf die Ausführungen von J. Fritz in der Handelshochschule Bd. 4 Kap. VII.

Für die Deutung des „Einnahme"-Begriffs gibt § 14 EStG. einige Anhaltspunkte, aber noch keine erschöpfende Definition. Er sagt nur, was „zu den Einnahmen gehört", so daß schon der klare Wortlaut ergibt, daß das Gesetz auch Einnahmen kennt, die nicht steuerrechtlich erfaßt werden. Wenn der § 14 nur solche Einnahmen steuerrechtlich treffen will, die dem Steuerpflichtigen „zufließen", so wird damit zum Ausdruck gebracht, daß bestimmte Einnahmen, die ihm nicht „zufließen", außer Betracht bleiben sollen. (Daß es solche steuerrechtlich nicht zu berücksichtigende „Einnahmen" gibt, wird später erörtert werden.) Für die Definition des Begriffs „Einnahmen" ist damit jedoch wenig gewonnen. Weniger zu Zweifeln Anlaß gegeben hätte es, wenn das Gesetz als „Eingänge" die rein tatsächlich in die Kasse eines Steuerpflichtigen eingehenden Beträge, ohne Rücksicht auf ihre juristische Grundlage und Zweckbestimmung, bezeichnet hätte, und als „Einnahmen" nur solche, die im Interesse des Steuerpflichtigen an ihn gelangen. Ohne die Behandlung des Begriffs „Zufließen" läßt sich jedoch der Einnahmebegriff nicht klären, weshalb die Erörterung darüber auf einen späteren Zeitpunkt verschoben werden muß.

Hier sei zunächst noch des vom Gesetz gewählten Ausdrucks „bezogen" gedacht. Daß er eine andere Bedeutung haben muß, als man im geschäftlichen Leben darunter versteht, liegt auf der Hand. Ein Kaufmann „bezieht" Ware, d. h. er kauft sie. In wirtschaftlicher Hinsicht ist hier also an einen Besitzwechsel gedacht. Steuerrechtlich hingegen soll der Ausdruck „bezogen" einen

gewissen Tatbestand als verwirklicht erklären, sog. Vermögenseingang. Das EStG. legt dem Begriff also eine andere Bedeutung bei, als in wirtschaftlichem Verkehr darunter verstanden wird.

Nach diesen für das Verständnis der einschlägigen Bestimmungen notwendigen kurzen Bemerkungen ist der Weg geebnet zur Erörterung der Begriffe „Fälligkeit" und „Zufließen", die in inniger Wechselbeziehung zueinander stehen.

## 2. Fälligkeit.

Es besteht natürlich ein Unterschied zwischen Entstehung einer Forderung und ihrer Fälligkeit. Letztere bedeutet das Recht, die Erfüllung der Forderung nötigenfalls im Wege gerichtlicher Klage verlangen zu können (RFH. vom 4. 7. 1928 in StW. 1928, Ergänzungsheft 2 S. 918). Wie die Begründung zum § 11 (S. 43) näher ausführt, war es nach § 36 des alten EStG. für die Frage, ob ein Einkommensbetrag vereinnahmt wurde, ohne Bedeutung, ob der Betrag dem Steuerpflichtigen tatsächlich bereits zugeflossen war oder noch geschuldet wurde. Jedoch waren rückständige Einnahmen insoweit abzusetzen, als ihr Eingang zweifelhaft war; wurden sie später einbringlich, so waren sie den Einnahmen des Kalenderjahres zugeflossen, in dem sie einbringlich wurden. Nach der Rechtsprechung des RFH. (Bd. 10 S. 132, Bd. 12 S. 143, 342) galt ein Einkommensbetrag, ohne daß er dem Steuerpflichtigen bereits zugeflossen war, doch in dem Jahre als vereinnahmt, in dem er erstmals geschuldet wurde. Geschuldet im Sinne des § 36 des alten EStG. war ein Betrag nur dann, wenn alle Voraussetzungen für die Fälligkeit und damit die Möglichkeit seiner Einziehung erstmalig gegeben waren. Nur solche Beträge gelten als geschuldet, auf die nicht ein aufschiebend bedingter, nicht befristeter, also ein zahlbarer Anspruch besteht. Der Begriff „geschuldet" im Sinne des § 36 war jedoch nach RFH. Bd. 14 S. 158 nicht als gleichbedeutend mit der Fälligkeit im bürgerlich-rechtlichen Sinne anzusehen.

Auch das neue EStG. von 1925 knüpft an den bürgerlich-rechtlichen Begriff der Fälligkeit an (Pissel in DStZ. 1929 S. 4 ff.). Eine Einnahme ist also fällig, wenn sie ihrer Höhe nach feststeht und von dem zur Leistung Verpflichteten gefordert werden kann. Der Zeitpunkt der Fälligkeit bestimmt sich nach der Vereinbarung zwischen Gläubiger und Schuldner und mangels eines solchen nach den Vorschriften des BGB. (z. B. §§ 218 II, 271). Nach letzteren wird bei gegenseitigen Verträgen der Anspruch fällig, wenn die eine Leistung bewirkt wird (§ 320 BGB.), es sei denn, daß eine Vertragspartei vorleistungspflichtig ist, so daß also der andere Vertragsteil die Leistung nötigenfalls im Wege gerichtlicher Klage verlangen kann, ohne durch verzögernde Einreden des Schuldners (Stundung, Befristung, Bedingung) daran gehindert zu sein. Eine Kaufpreisforderung wird mit Abschluß des Kaufvertrages fällig (§ 433 BGB.), Mietzinsen werden nach Ablauf der Mietzeit oder, wenn sie nach Zeitabschnitten bemessen sind, nach Ablauf der einzelnen Abschnitte fällig (§ 551 BGB.). Das gleiche gilt für Pachtzinsforderungen (§§ 581 II, 584 BGB.). Die Fälligkeit von Vergütungen aus Dienstverträgen ist im § 614 BGB. (nach der Leistung

oder, wenn die Vergütung nach Zeitabschnitten bemessen ist, nach Ablauf der einzelnen Abschnitte) und die auf Grund von Leistungen aus Werkverträgen in § 641 BGB. (bei Abnahme des Werkes) geregelt. Die Fälligkeit für Darlehnszinsen ergibt sich aus § 608, für die Vergütung aus der Verwahrung aus § 699, für die Leibrente aus § 760, für die Rente getrennt lebender Ehegatten aus § 1361 in Verbindung mit § 760 und für die Unterhaltsgewähr, die an Angehörige zu zahlen ist, aus § 1612 in Verbindung mit §§ 670 und 1710 BGB.

Wenn das Gesetz nun zwar auch an den bürgerlich-rechtlichen Begriff der Fälligkeit anknüpft, so neigt doch die Rechtsprechung des RFH. in fast sämtlich bisher ergangenen Entscheidungen dazu, den Ausdruck „fällig" nur im wirtschaftlichen, nicht im bürgerlich-rechtlichen Sinne aufzufassen (Grundsatz, vor allem in Bd. 24 S. 272). Entscheidend ist für die Frage der Fälligkeit steuerrechtlich, ob Einkünfte zahlenmäßig erwachsen und bekannt sind, sowie, daß sie gefordert werden können. Dazu gehören auch die Fälle, in denen die Verwirklichung eines Anspruchs in so greifbare Nähe gerückt und gesichert ist, daß er wirtschaftlich dem tatsächlichen Eingang der Leistung, auf die er gerichtet ist, gleichgestellt werden muß. Darunter kann aber mit wenigen Ausnahmen nur der Termin verstanden werden, in welchem mindestens für den Gläubiger der Betrag, den er fordern kann, seiner Höhe nach erkennbar feststeht.

In diesem Punkte liegt das Kriterium für die wirtschaftliche und bürgerlich-rechtliche Auffassung. Im letzteren Falle wird die Fälligkeit durch Hindernisse, die de facto der Verwirklichung eines Anspruchs entgegenstehen, nicht berührt. Es genügt vielmehr, wenn der Gläubiger de jure die Erfüllung eines Anspruchs verlangen kann, so daß also auch die Unkenntnis des Gläubigers von dem Bestehen des Anspruchs seiner Höhe und der Person des Schuldners der tatsächlichen Fälligkeit nicht entgegensteht. Gerade diese Umstände sind es aber, die den Versuch einer Auslegung des Begriffes Fälligkeit im wirtschaftlichen Sinne herausfordern. Eine Vorschrift des in der Hauptsache an äußerlich erkennbare wirtschaftliche Vorgänge anknüpfenden Steuerrechts, welche die Heranziehung von Einnahmen in einem Zeitpunkt vorschriebe, in dem der Pflichtige noch nicht einmal Kenntnis von dem Bestehen seines Anspruchs hat, könnte nicht befriedigen. Auch der Weg einer Berichtigungsveranlagung würde diesem unbefriedigenden Ergebnis nicht abhelfen, um so weniger, als sie infolge der mit ihr verknüpften Wiederaufrollung der ganzen Veranlagung eine weitgehende Verschlechterung zur Folge haben könnte.

Nun scheint allerdings die Begründung zu § 11 EStG., die betont, daß zur Ausschließung von Zweifeln an den bürgerlich-rechtlichen Begriff der Fälligkeit angeknüpft sei, einer anderen Auslegung im Wege zu stehen. Diese Ausführungen werden aber eingeschränkt durch den Satz: „Maßgebend soll demnach regelmäßig der Zeitpunkt der Fälligkeit sein, d. h. der Zeitpunkt, in dem die Höhe der Einnahmen feststeht und von dem zur Leistung Verpflichteten gefordert werden kann." Darunter kann aber nur der Zeitpunkt verstanden werden, in welchem mindestens für den Gläubiger der Betrag, den er fordern kann, seiner Höhe nach erkennbar feststeht. So gibt die Begründung selbst für die Auslegung des Begriffs „Fälligkeit" eine Erläuterung, die sich mit dem, was

rein bürgerlich-rechtlich unter Fälligkeit gemeint ist, nicht deckt. Auch könnte es, abgesehen von den Unzuträglichkeiten der vielfach erforderlichen Berichtigungsveranlagungen, vorkommen, daß Einnahmen deshalb steuerlich nicht mehr erfaßt werden könnten, weil der Steueranspruch inzwischen bereits verjährt ist. Noch sinnfälliger wird die Notwendigkeit einer wirtschaftlichen Auslegung des Begriffes Fälligkeit im Sinne des Zufließens, wenn man die Kehrseite, nämlich die Abzugsfähigkeit von Schulden und Schuldzinsen betrachtet. Der § 11 Abs. 4 EStG. schreibt für die Beurteilung der Frage, in welchem Zeitpunkt Ausgaben abgezogen werden dürfen, eine entsprechende Anwendung des § 11 Abs. 1 vor. Wollte man also auch hier den Zeitpunkt der bürgerlich-rechtlichen Fälligkeit entscheiden lassen, so würde z. B. dem Abzug von Schuldzinsen, von deren Bestehen bzw. deren Höhe ein Pflichtiger erst nach Eintritt der Fälligkeit des Hauptanspruchs erfährt, nicht nur eine etwa eintretende Verjährung, sondern auch der Umstand entgegenstehen, daß eine Berichtigungsveranlagung im Sinne des § 212 AO. (§ 222, 1931) zugunsten der Steuerpflichtigen nicht zugelassen ist (RFH. Urteil vom 13. 9. 1929 — I A 263/29 in StW. Febr. 1930 Spalte 144). Mit anderen Worten, die Begründung des Anspruchs genügt noch nicht zur Annahme der steuerlich zu berücksichtigenden Tatsache. Es muß vielmehr die Forderung noch in das Stadium der Verwirklichungsmöglichkeit getreten sein (RFH. vom 7. 4. 1930 — VI A 415/30).

Die Fälligkeit, die nach der Rechtsprechung im wirtschaftlichen, nicht im bürgerlich-rechtlichen Sinne auszulegen ist (vgl. RFH. 24 S. 272), steht dem Zufließen nur dann gleich, wenn mit dem alsbaldigen Eingang gerechnet werden kann, das Gut also alsbald zur Verwirklichung steht (vgl. z. B. Urteil vom 19. 2. 1930 — VI A 1166/29 in StW. 1930 Nr. 344, ferner Becker in StW. 1926 Spalte 1047 ff., insbesondere Spalte 1054—1058). Das ist der Fall, wenn die fälligen Gelder usw. beim zahlungsfähigen und zahlungswilligen Schuldner bereitliegen und der Gläubiger lediglich irgendwie die alsbaldige Einziehung verzögert oder die Gelder zwar vom Schuldner abgesandt, aber noch nicht beim Gläubiger eingetroffen sind. Sobald aber der Gläubiger mit einem alsbaldigen Eingang nicht rechnen kann, sondern Verzögerungen durch den Schuldner zu erwarten sind oder bei alsbaldigem Einziehungsversuche zu erwarten wären, mögen sie nun ihren Grund in vorübergehender verminderter Zahlungsfähigkeit oder im Mangel sofortiger Zahlungsbereitschaft des Schuldners haben, wäre es mit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht vereinbar, den Gläubiger gegen seinen Willen mit einer Steuer zu belasten, ohne daß ihm das Gut, aus dem er einen Teil als Steuer abführen soll, zur Verfügung steht. Aus diesem Grunde legt der RFH. den Nachdruck auf das tatsächliche Zufließen, wobei er die Fälligkeit lediglich als eine Unterart des Zufließens betrachtet (z. B. RFH. Bd. 24 S. 272; RStBl. 1929 S. 224). Mit dieser durchaus zu billigenden Einstellung des RFH. ist es indessen nicht vereinbar, wenn die Verfügbarkeit selbst in ziemlich weitem Sinne von ihm aufgefaßt wird. Er hält sie in einem Fall sogar für vorliegend, selbst wenn der Berechtigte praktisch keinen Gebrauch davon zu machen vermag, wenn also sein Anspruch noch befristet ist. So hatte ein Kaufmann einen Teil seines Vermögens an seine minderjährigen Kinder

geschenkt und für die Vermögensmasse einen Treuhänder bestellt. Bis zum Jahre 1951 sollten die Zinsen dem Kapital gutgeschrieben werden. Der RFH. sieht jedoch diese Einkünfte als zugeflossen an. Verfügungsbeschränkung mache das Vermögen noch nicht als zu einem besonderen Zweck gewidmet. Das wäre nur dann der Fall, wenn nach Ablauf der Sperrfrist u. U. die Vermögensmasse anderen Personen auszuhändigen wäre. Auch der Gesellschafter einer OHG. sei in der Verfügung über seine Einkünfte beschränkt. Trotzdem müsse er auch bei Unmöglichkeit, sie aus der Geschäftskasse zu entnehmen, versteuern. Habe aber das genannte Vermögen für das EStG. als Vermögen der Kinder zu gelten, so müssen auch alle in dieses Vermögen fließenden Einkünfte als den Kindern zugeflossen angesehen werden (RFH. vom 9. 4. 1930 in RStBl. vom 18. 6. 1930 S. 364).

Diese Stellungnahme des RFH. kann nicht voll befriedigen. Objektiv muß zwar zugegeben werden, daß in der Höhe der „zugeflossenen" Zinsgutschriften sich die Bedachten bereichert fühlen müssen. Immerhin steht es durchaus nicht fest, ob sie jemals in den Genuß dieser Zinsgutschriften kommen werden. Man denke nur an das Auf und Ab im Wirtschaftsleben überhaupt, wie auch an die Gefährdung selbst mündelsicher angelegter Vermögen. Bei derartigen langfristigen Zinsgutschriften darf wohl mit Fug und Recht gesagt werden, daß ein effektives Zugutekommen an die Bedachten zumindestens gefährdet ist. Aber offenbar hat sich hier der RFH. von der Zweckmäßigkeit leiten lassen. Denn schließlich hat ja das Gesetz selbst schon den Einkommensbegriff beschränkt auf die Einkünfte eines gewissen Zeitabschnittes. Der RFH. mußte sich daher wohl an das äußere Merkmal der Gutschrift halten. Ganz interessant ist es, wie in solchen Fällen der Punkt eines Umschwenkens in der Auffassung des RFH. zwangsweise eintritt. In einem Urteil vom 7. 4. 1930 — VI A 415/30 (zitiert bei Pissel-Koppe S. 75) hat er ausgeführt, die Begründung des Anspruchs genüge noch nicht zur Annahme des Zufließens des Gegenstandes des Anspruches, es müsse vielmehr die Forderung noch in das Stadium der Verwirklichungsmöglichkeit eingetreten sein. Daß hier eine solche nur bedingt vorliegt, bedarf keiner weiteren Ausführung. Wohl fließen Zinsen einer Vermögensmasse zu. Aber diese ist gebunden. Derjenige, zu dessen Gunsten sie abgetreten ist, kann an sie nicht heran, jedenfalls jetzt noch nicht, sondern erst in einem Menschenalter, und es steht durchaus nicht fest, ob er diesen Zeitpunkt überhaupt erleben wird.

Diese jetzt geltende Auffassung des RFH., daß das Zufließen in erster Linie nie entscheidet, hat ursprünglich in der Literatur nicht ungeteilten Beifall gefunden. Strutz (Handbuch des Reichssteuerrechtes, Berlin 1927, S. 390) wendet sich dagegen mit folgenden Ausführungen:

„M. E. ist die Stellung des neuen EStG. zu dieser Frage eine so bestimmte und eindeutige, daß es nicht angängig ist, sich über sie hinwegzusetzen, weil eine andere gesetzliche Regelung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise vielleicht mehr entsprochen haben würde. Ein wirtschaftlich verfehltes Gesetz berechtigt den zu seiner Auslegung berufenen höchsten Gerichtshof noch nicht, es entgegen seinem klaren Wortlaut und Willen so auszulegen, wie es bei richtiger Würdigung der

wirtschaftlichen Auffassungen zu gestalten gewesen wäre, aber eben nicht gestaltet ist."

Auch in seinem Kommentar zum EStG. (Berlin 1927, I S. 633) polemisiert Strutz gegen den RFH. und Becker, die (in StW. V Sp. 1047 ff.) die Ansicht vertreten, die Hauptsache sei nicht das Fälligwerden von Forderungen und Außenständen, sondern das Zufließen. Wäre es anders, so würde der Richter über das Gesetz gestellt und ermächtigt werden (sagt Strutz), an Stelle des erlassenen Gesetzes ein anderes, ihm billiger oder zweckmäßiger erscheinendes zu setzen.

Allein Strutz läßt sich zu sehr von der zeitlichen Wortfolge der fraglichen Bestimmung beeinflussen, in der über die Fälligkeit an erster Stelle gesprochen wird. Der Gesetzgeber muß jedoch von dem Normalfall ausgehen, daß im bürgerlichen Leben Verpflichtungen stets und rechtzeitig erfüllt werden. Alsdann fällt natürlich der Zeitpunkt der Fälligkeit mit dem des Zufließens zusammen. Der Gesetzgeber mußte logischerweise diese zeitliche Indentität von Fälligkeit und Zufließen an die Spitze stellen und erst dann Regelung für die Ausnahmen treffen, daß

a) Zufließen vor Fälligkeit,
b) Zufließen nach Fälligkeit

erfolgt. In allen drei Fällen legt es der Fälligkeit gegenüber dem Zufließen eine vollkommen untergeordnete Bedeutung bei. Im Regelfall entscheidet das Gesetz also die tatsächliche Vereinnahmung. Abwegig ist deshalb der Schluß von Strutz, daß bei einer solchen Annahme der Richter über den Gesetzgeber gestellt würde, da in vorliegendem Falle der Richter ja nur den wirklichen Sinn des Gesetzes erforscht, nicht aber ihm eine andere Bedeutung beilegt. Übrigens macht Strutz schließlich doch der herrschenden Meinung Konzessionen, wenn er hinzufügt, daß es ihm zweifelhaft erscheine, ob er im Endergebnis mit Becker, gegen den er polemisiert, gar so weit auseinandergehe, da auch er die Fälligkeit dem wirklichen Zugehen auch dann gleichstelle, wenn sie wirtschaftlich gleichwertig seien, mit dem Eingang, dem tatsächlichen Zufließen also auch sicher gerechnet werden könne. Becker hält zwar an der Auslegung des Begriffs „fällig" in § 11 Abs. 1 Satz 1 im Sinne der bürgerlich-rechtlichen Fälligkeit fest, verlegt aber das Schwergewicht auf § 11 Abs. 1 Satz 2, wonach der Steuerpflichtige einen im Steuerabschnitt fällig gewordenen Betrag, dessen Eingang zweifelhaft geworden ist, bis zu dem Steuerabschnitt unberücksichtigt lassen kann, in dem er einbringlich wird. Hier will Strutz den bürgerlich-rechtlichen Fälligkeitsbegriff nicht in aller Starrheit anwenden und kommt auf Grund wirtschaftlicher Erwägungen zu der Annahme, daß, wenn ein Steuerpflichtiger, ohne die Gefahr ernster wirtschaftlicher Schädigungen zu laufen, nicht in der Lage ist, ein rechtzeitiges Eingehen seiner Forderung herbeizuführen, er also die Leistung noch nicht fordern „kann", der Anspruch für ihn demnach nicht fällig ist.

Allein das ist im Grunde genommen nur ein Streit mit Worten. Wenn ein Gläubiger wegen Gründen, die in der Person des Schuldners liegen, einen Anspruch nicht beitreiben kann, so ist er selbstverständlich trotzdem „für ihn" fällig, sofern sonst die gesetzlichen Voraussetzungen hier vorliegen. Es ist ihm

nur nicht möglich, das Zufließen herbeizuführen. Die Fälligkeit wird nach dem Gesetz immer nur an juristische, nicht wirtschaftliche Voraussetzungen geknüpft.

Daß das Gesetz dem Zufließen den Vorrang vor der Fälligkeit einräumt, ergibt sich auch aus § 44 Ziff. 2 EStG., wonach Einkünfte, die dem Steuerpflichtigen aus einer ehemaligen Tätigkeit im Sinne des § 6 Abs. 1 Nr. 1—4 EStG. oder aus einem erloschenen Rechtsverhältnis im Sinne des § 6 Abs. 1 Nr. 5—8 EStG. zufließen, zu den Einkünften aus § 6 gehören, auch dann, wenn die Einkünfte dem Steuerpflichtigen als Rechtsnachfolger zufließen. Hier ist insbesondere an Fälle gedacht, in denen nach Aufgabe eines Gewerbebetriebes noch nachträgliche Zahlungen eingehen, an Honorare, die ein Arzt oder Anwalt nach Aufgabe der Praxis erhält, an Eingang von Mietsforderungen, die nach Verkauf des Hauses zufließen. Es werden hier im allgemeinen solche Eingänge in Betracht kommen, für die entweder noch keine Rechnungen oder Liquidationen ausgestellt sind, oder hinsichtlich solcher Forderungen, die als dubios betrachtet werden und die nach § 11 Abs. 1 Satz 2 EStG. im Zeitpunkt der Einbringlichkeit als zugeflossen gelten und zu versteuern sind. Hier scheidet das Moment der Fälligkeit vollkommen aus, und das Gesetz stellt auf das tatsächliche Zufließen ab.

Insofern jedoch scheint mir die Ansicht der herrschenden Lehrmeinung und des RFH. nicht richtig zu sein, als die Fälligkeit als eine Unterart des Zufließens angesehen wird (RFH. in Erlaß und Entscheidungen Heft 5, August 1929; Urteil vom 13. 11. 1928 in StW. März 1929 Nr. 183; auch Urteil vom 22. 4. 1931 VI A 826/31 in Eildienst der Deutschen Steuerzeitung vom 7. 8. 1931 Nr. 32; Kuhn, Kommentar S. 191). Der Unterschied ist nicht qualitativ, sondern zeitlicher Art. Der Zeitpunkt der Fälligkeit ist gegenüber dem des Zufließens als subsidiärer Stichtag anzusehen. Das zeigt sich sofort, wenn man den Sinn der fraglichen Bestimmung auf sich wirken läßt: Der Steuerpflichtige kann vor Fälligkeit und Zufließen versteuern, er kann ebenso bei Fälligkeit und vor Zufließen zahlen, er muß aber auf alle Fälle im Zeitpunkte des Zufließens seinen Steuerpflichten nachkommen, gleichgültig, ob Fälligkeit bereits bestand oder nicht. § 11 des neuen Einkommensteuergesetzes hat also die bisherige Mußvorschrift des § 36 Satz 2 des alten EStG. aus einer Muß- in eine Kannvorschrift umgewandelt.

Hinsichtlich der Fälligkeit selbst sind der Vertragsfreiheit keine Schranken gezogen. Eine Fälligkeit im Sinne des EStG. liegt also trotz Bestehens eines Schuldverhältnisses nicht vor, wenn der Schuldner nicht zahlen kann, bzw. nicht zahlen will oder, wenn der Gläubiger ganz auf den Anspruch verzichtet, bzw. die Forderung wenigstens stundet, also die alsbaldige Verwirklichung des Anspruches nicht will. Es kommt nicht darauf an, ob der Gläubiger vielleicht den Betrag hätte zwangsweise beitreiben können, und noch weniger kann ihm zugemutet werden, eine solche Beitreibung zu versuchen. Den Steuerbehörden steht ein Werturteil über Zweckmäßigkeit geschäftlicher Handlungen der Steuerpflichtigen nicht zu; sie haben nur das tatsächliche Einkommensergebnis zu berücksichtigen (RFH. vom 22. 4. 1931 — VI A 826/31 in Eildienst der Deutschen Steuerzeitung vom 7. 8. 1931 Nr. 32).

### 3. Anwartschaften und ähnliche.

Ob Anwartschaften zu den „geldwerten" Vorteilen nach § 36 EStG. gehören, ist bestritten. Der RFH. selbst ist in seinen Entscheidungen nicht einheitlich. Als Hauptanwendungsgebiet solcher Anwartschaften sind die Fälle anzusehen, in denen der Arbeitgeber für den Arbeitnehmer bei Versicherungsgesellschaften und Pensionskassen Vorsorge trifft, um ihn für sein Alter zu versorgen. Der RFH. machte ursprünglich hier seltsamerweise keinen Unterschied zwischen Kapitalversicherungen und Pensionskassen. Das ergibt sich aus folgenden Entscheidungen. Das eine Urteil datiert vom 19. 6. 1929 — VI A 758/29. Ein Finanzamt hatte im Wege der Haftung von einer Firma Nachzahlungen von Lohnsteuer verlangt, weil die Firma bei Prämienzahlungen, die sie wegen einer Lebensversicherung zugunsten einer Prokuristin an eine Lebensversicherungsbank bewirkt hatte, Lohnsteuern nicht einbehalten hatte. Das Finanzgericht hatte auf Berufung die genannte Firma freigestellt und der RFH. hat das Urteil bestätigt. Das Finanzgericht hatte auf Grund der Darlegungen der Firma usw. festgestellt, daß die Versicherte weder einen unbedingten, noch einen auflösend bedingten Anspruch gegen die Versicherungsgesellschaft hatte. Die Firma habe durch die Prämienzahlungen die erforderlichen Mittel beschaffen wollen, um daraus später Pensionsbeträge zahlen zu können, die dann als Bezüge für frühere Dienstleistungen der Lohnsteuer unterliegen. Das Finanzgericht hatte einen Zusammenhang des Versicherungsvertragsverhältnisses mit dem Arbeitsvertragsverhältnis verneint. Der Fall lag vielmehr so, daß durch den Abschluß des Versicherungsvertrages zwischen der Firma und der Versicherungsgesellschaft keine Rechte für die Angestellte der Firma oder Versicherungsgesellschaft gegenüber begründet werden sollten, ebenso auch keine Verpflichtung für sie, vielmehr sollte nur ein Anspruch der Firma erwachsen, die auch allein zur Prämienzahlung verpflichtet wurde. Auch für die Angestellte war kein Recht eingeräumt, in das Versicherungsverhältnis einzutreten und den Versicherungsanspruch durch Weiterzahlung der Prämien zu erhalten. Wenn ein solcher Fall vorliegt, so können die Leistungen einer Firma an eine Versicherungsgesellschaft nicht so angesehen werden, als ob die Firma für die Angestellte auf deren Rechnung eine Zahlung bewirke oder ihr unmittelbar einen Vermögensvorteil verschaffe, der als Entgelt für die Arbeitsleistung anzusehen wäre. Der Fall hat offenbar eine gewisse Ähnlichkeit mit dem Urteil der preußischen OVG. (St. Bd. 12 S. 159), wonach, wenn eine Dienstherrschaft ihre Angestellten, um sich die Mittel für die Erfüllung gewisser, diesen gegenüber eingegangenen Verpflichtungen zu sichern, bei einer Lebensversicherungsgesellschaft in der Weise versichert hat, daß durch den Abschluß des Versicherungsvertrages Rechte und Pflichten nur zwischen ihr und der Versicherungsgesellschaft begründet werden, der Betrag der zu zahlenden Prämien den Angestellten nicht als Einkommen aus gewinnbringender Beschäftigung angerechnet werden darf, die Versicherungsprämie vielmehr eine Zuwendung ist, die die Dienstherrschaft zunächst für sich selbst machte (vgl. Pissel-Koppe, EStG. 2. Aufl. S. 196; Eildienst der Deutschen

Steuerzeitung 7. Jahrg. 1930, August 1929, Nr. 28 S. 548). Der RFH. hat nun in einem Urteil vom 19. 5. 1926; StW. 1926 Nr. 367) hinsichtlich der Einkommenbesteuerung die Kapitallebensversicherungen den Pensionskassen unbestreitbar gleichgestellt. Er schließt sich hier ganz an eine Anweisung des RFM. (RStBl. Nr. 25 vom 6. 10. 1924) an. Hier wird der Charakter des Arbeitgeberbeitrages als Teil des Arbeitslohnes mit der Begründung verneint, daß die Teile des Arbeitgebers an der Sozialversicherung auf einer besonderen öffentlich-rechtlichen Leistungsverpflichtung des Arbeitgebers beruhen. Um wieviel weniger kommt aber der Versicherungsbeitrag des Arbeitgebers als Teil des Arbeitslohnes in Betracht, wenn er auf Grund rein persönlicher arbeitsrechtlicher Fürsorgepflicht ohne Zwang geleistet wird! Ob es sich hierbei um einbehaltene Lohnanteile oder freiwillig übernommene Lasten handelt, ist für die vorliegende steuerrechtliche Frage gleichgültig. Wenn nun der RFH. die Kapitallebensversicherungen mit den Pensionskassen auf die gleiche Stufe stellt, so leitet ihn dabei meines Erachtens eine irrtümliche Auffassung. Bei der Kapitallebensversicherung entsteht für den Versicherten ein Rechtsanspruch sowohl für den Versicherten selbst wie für seine Erben. Dieser Anspruch ist bei ordnungsmäßiger Prämienzahlung unbedingt und auf alle Fälle zu erfüllen. Ganz anders hingegen bei der Pensionskasse. Hier hat derjenige, zu dessen Gunsten die Einzahlung vom Arbeitgeber erfolgt, zunächst noch keinen Anspruch auf Auszahlung, sondern lediglich eine Anwartschaft, die sich erst unter ganz bestimmten Voraussetzungen in einen Rechtsanspruch verwandeln kann, aber nicht muß. Anwartschaft ist nach Mentzel-Schulz-Sitzler (Kommentar zum Reichsversicherungsgesetz für Angestellte vom 20. 12. 1911, Berlin 1913, § 49 Anm. 2) die durchaus begründete Aussicht des Versicherten, für sich oder seine Hinterbliebenen einen Anspruch auf die Versicherungsbeiträge zu erwerben. Dieser Anspruch ist von zwei Voraussetzungen abhängig:

a) muß eine bestimmte Wartezeit erfüllt sein, ehe der Anspruch entsteht. In ganz gekünstelter Begründung hat der RFH. in seiner Entscheidung vom 14. 11. 1928 die Erfüllung einer Wartezeit nicht als aufschiebende, sondern als auflösende Bedingung für den durch die Beitragszahlung entstehenden Anspruch hingestellt. Ist nämlich die Wartezeit nicht erfüllt, so entsteht nicht etwa ein teilweiser Anspruch, sondern überhaupt kein Anspruch, was mit dem Begriff der auflösenden Bedingung im Widerspruch steht;

b) wird zur Voraussetzung gemacht, daß der für die Pensionskasse Berechtigte diesen Anspruch erst mit Berufsunfähigkeit oder Erreichung eines bestimmten Alters erwirbt, oder daß seine Hinterbliebenen erst nach seinem Tode den Anspruch auf Witwen- oder Waisenrente erhalten.

Mit dem Augenblicke der Beitragszahlung entsteht also für den an der Pensionskasse Beteiligten keinerlei Rechtsanspruch an diese und demzufolge auch kein irgendwie geartetes Zugriffsrecht auf einen prozentualen Anteil der Vermögensmasse in der Pensionskasse. Hierzu kommt, daß die Zahlungen der Arbeitgeberbeiträge bei wirtschaftlich ungünstiger Konjunktur meist eingestellt zu werden pflegen, also ein klagbarer Anspruch auf Zahlung des Arbeitgeberbeitrages nicht besteht.

Wenn nun der RFH. unter Bezugnahme auf § 11 EStG. den wirtschaftlichen Standpunkt hervorkehrt und ihm eine größere Bedeutung vor dem juristischen einräumt, so muß weiterhin darauf hingewiesen werden, daß auch vom wirtschaftlichen Standpunkt aus der an der Pensionskasse Berechtigte noch keine unmittelbaren Vorteile genießt. Am wenigsten würde dieser Vorteil für weibliche oder jüngere männliche Angestellte in Frage kommen, da entweder Verheiratung oder Übergang in eine andere Stellung jedweden Anspruch illusorisch machen kann. Derartige unsichere „Ansprüche" (daß es rechtlich keine sind, wurde bereits oben erwähnt) zum Einkommen des Bedachten stempeln zu wollen, heißt dem Empfinden des Bedachten, also jeder wirtschaftlichen Betrachtungsweise zuwiderhandeln. Denn mit dem Begriff „Zufließen" ist unbedingt das Gefühl des Bereichertseins verbunden. Im Falle der Zahlung in eine Pensionskasse von seiten des Arbeitgebers aber fehlt dieses, wenn auch gesagt werden kann, daß der persönliche Versicherte in seiner wirtschaftlichen Entschlußkraft stärker und in seiner Existenz sicherer dasteht als der Nichtversicherte. Aber ethische Empfindungen und soziale Wirkungen will und kann der Steuerfiskus nicht erfassen. Es ist auch die Zahlung nicht etwa so zu verstehen, als ob lediglich der Einfachheit halber der Arbeitgeber die Beträge an die Pensionskasse direkt zahlt, so daß diese Zahlung gleichberechtigt wäre dem Falle, daß der Arbeitgeber die Beträge an den Arbeitnehmer zahlt und dieser sie wiederum an die Pensionskasse weiterleitet, sondern der Arbeitgeber leistet die Zahlungen in seinem eigenen Interesse zur Erhaltung der Arbeitskraft seiner Angestellten oder um ihre Arbeitslust durch die Aussicht, im Alter versorgt zu sein, zu erhöhen. Er befindet sich also nicht etwa in der Lage eines Geschäftsführers ohne Auftrag. Diese Pensionskassen haben im wirtschaftlichen Sinne nur den Zweck, die Versorgung der Angestellten von der wechselnden Leistungsfähigkeit des Arbeitgebers unabhängig zu gestalten und andererseits diese Leistungen, die durch Rentenzahlungen sonst entstehen würden, zeitlich auf gewisse Zahlungsabschnitte zu verteilen.

Nur in zwei Fällen hat der RFH. im Gegensatz zu seiner Entscheidung vom 19. 5. 1926 (StW. 1926 Nr. 367), in der er ausgeführt hatte, daß es für die Annahme eines geldwerten Vorteils genüge, wenn eine rechtlich geschützte Anwartschaft erworben wird, entschieden, daß eine bloße Anwartschaft nicht lohn- oder einkommensteuerpflichtig mache. In dem einen Fall hatte der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer vertragsmäßig für den Fall des Ausscheidens aus dem Dienste bei Erreichung eines bestimmten Lebensalters oder des Todes bestimmte Leistungen zugesichert, ohne besondere Einzahlungen zu machen. Alsdann besteht nach Ansicht des RFH. eine Anwartschaft, für die Einkommensteuer nicht gezahlt zu werden braucht. Der Unternehmer kann dafür unter Einhaltung der vom RFH. herausgebildeten Richtlinien eine einkommensteuerfreie Rücklage bilden, soweit diese nach versicherungsmathematischen Grundsätzen zur Deckung der künftigen Ansprüche des Angestellten erforderlich ist (RFH. Bd. 12 S. 232).

Im anderen Fall hatte ein Unternehmer einen Verein zu dem Zwecke gegründet, früheren Angestellten Ruhegehälter auszuzahlen. Die Angestellten wurden Mitglieder des Vereins, an den sie einen gewissen Prozentsatz (4%)

ihres Bruttoeinkommens abzuführen hatten. Ebensoviel leistete der Arbeitgeber, der darüber hinaus noch einen Kapitalbetrag geleistet hatte und die Kosten der Verwaltung trug. Der RFH. hat in einer Entscheidung vom 28. 4. 1926 — VI A 400/26 (StW. 1926 Nr. 368) entschieden, daß es sich hier nicht um Leistungen auf Grund des Arbeitsverhältnisses handele, sondern um ein „versicherungsähnliches Verhältnis". Die Beiträge waren deshalb gemäß § 17 Ziff. 1 EStG. als Beiträge zu Pensionskassen, wie Lebensversicherungsprämien, bis zu der gesetzlichen Freigrenze abzugsfähig. Der RFH. sieht solche Versorgungsansprüche, die dem Berechtigten kein unmittelbares Recht verleihen, als die Einkommensteuer vorläufig nicht tangierende Anwartschaft an, da in dem einen Falle überhaupt keine Leistungen von irgendeiner Seite vollzogen wurden, in dem anderen Falle es sich um ein versicherungsähnliches Rechtsverhältnis handelte, auf Grund dessen Leistungen nicht vermöge des Arbeitsverhältnisses geleistet wurden. Für den ersten Fall wird man sich ohne weiteres der Ansicht des RFH. anschließen können. Der zweite Fall hingegen macht zu sehr den Eindruck des künstlich Konstruierten. Es ist nicht recht einzusehen, welchen Unterschied es machen soll, wenn der versicherte Angestellte als Mitglied der Pensionskasse von sich aus Beiträge dazu leistet, für die auch der Arbeitgeber die gleichen Beiträge bezahlt, und wenn letztere ohne Inanspruchnahme geldlicher Leistungen seitens dieses die Beiträge leistet. In jedem der beiden Fälle geschieht doch die Zahlung seitens des Arbeitgebers im Interesse des Arbeitnehmers (selbst wenn von einem „Zufließen" nicht gesprochen werden kann). Für den einen Fall aber nimmt der RFH. eine einkommensteuerrechtlich nicht beachtliche Anwartschaft an, für den anderen Fall jedoch sieht er eine Einnahme bereits als gegeben an, wenn eine rechtlich geschützte Anwartschaft vorliegt. In dieser Hinsicht fehlt es an einer einheitlichen Judikatur des Reichsfinanzhofes. Allerdings hat der RFH. seine Ansicht revidiert und ist die besagte Entscheidung inzwischen überholt.

Anders liegt die Sache freilich (und hierin ist dem RFH. ohne weiteres beizupflichten), wenn bei der Zahlung an eine dritte Stelle die zahlende Gesellschaft als Arbeitgeberin auf Grund einer direkten Vereinbarung zwischen ihr und einem leitenden Direktor lediglich die Stelle eines Mandatars einnimmt, wobei es gleichgültig ist, ob die Beiträge für die Altersversorgung an eine Lebensversicherung, an eine Pensionskasse oder an ein gesperrtes Bankkonto bei einer Bank gezahlt werden. Voraussetzung ist nur, daß die Begründung des Versicherungsverhältnisses usw. zugunsten des Arbeitnehmers durch den Arbeitgeber mit dem Arbeitsvertrag im Zusammenhang stehen muß, und daß der Arbeitnehmer mit Sicherheit damit rechnen kann, daß er bei regelmäßigem Verlauf der Dinge den Gegenwert der geleisteten Zahlungen erhalten werde. Diesen Standpunkt hat der RFH. in mehreren Entscheidungen eingenommen, so z. B. am 19. 5. 1926 (StW. 1926 Nr. 367), am 9. 3. 1927 (StW. 1927 Sp. 26), am 24. 3. 1927 (RStBl. 1927 S. 148), am 6. 6. 1928 (StW. 1928, Ergänzungsheft 2 S. 1000/1), am 27. 2. 1929 (StW. 1929 Nr. 274). In diesen Fällen hatte eine Gesellschaft verpflichtungsgemäß zugunsten ihres Direktors Einzahlungen auf ein gesperrtes Bankkonto als Altersversorgung gemacht.

Obwohl die Beträge erst mit dem Ausscheiden des Direktors oder seinem Tode zur Auszahlung fällig wurden, ist die Lohnsteuerpflicht bejaht worden, weil die Sache wirtschaftlich nicht anders liege, als wenn der Direktor die Zahlungen an die Bank zunächst seinerseits empfangen und unter denselben Bedingungen bei dieser wiederum angelegt und festgelegt hätte. Die Einzahlungen wurden in jenem Falle von der Gesellschaft auf Grund der gegenüber dem Direktor übernommenen Verpflichtung geleistet. Im zu entscheidenden Falle bestimmen die leitenden Angestellten, allerdings unter der Beschränkung des § 1 Abs. 2 des Pensionsvertrages, selbst, wieviel und wann deren Pensionsfonds von der Gesellschaft zu übernehmen ist. Es ist bei dieser Rechts- und Sachlage besonders einleuchtend, daß es für die steuerliche Beurteilung nichts ausmachen kann, ob die zulässigerweise von den Bezugsberechtigten angeordneten Vorschüsse zunächst an diese und erst von ihnen an den Pensionsfonds oder unter Umgehung auch der für das wirtschaftliche Ergebnis überflüssigen Zwischenglieder auf ihre Anweisung unmittelbar an den Pensionsfonds ausgezahlt werden. Entscheidend ist hier der Wille und die freie Verfügungsgewalt desjenigen, zu dessen Gunsten die Einzahlung erfolgt. Es geht eben nicht an, die Vereinnahmung, also das Zufließen und damit die Versteuerung dadurch vermeiden zu wollen, daß über Einkommensbeträge vor Fälligkeit vom Einkommensberechtigten verfügt wird, sei es, daß der Pflichtige an dritte Personen, denen er Geld zuwenden will, Teile seines Einkommens unentgeltlich abtritt, sei es, daß er freiwillig an einen Pensionsfonds Zahlungen leisten läßt mit der Verpflichtung der dritten Stelle, die eingezahlten Beträge samt Zinsen nach einer geraumen Zeit an den Pflichtigen oder seine Erben womöglich in Form einer einkommensteuerfreien Kapitalauskehrung abzuführen. Der erste Fall ist so zu behandeln, als ob die Bezüge bei ihrer Auszahlung an den Pflichtigen ausgekehrt und dann weitergegeben worden wären. Wenn jedoch der Pflichtige im voraus, also vor Fälligkeit, die Bezüge an Dritte veräußert, so gehen sie ihm freilich von der Abtretung an nichts mehr an. Dafür aber tritt das Entgelt, daß der Dritte leistet, nach § 44 Nr. 1 EStG. an die Stelle der Bezüge und ist steuerrechtlich wie diese zu behandeln.

Im Anschluß hieran wären noch die Fälle der Sammelversorgung und Rückversicherung, die noch sehr strittig sind, zu behandeln. Es sind eine Reihe von Urteilen einschlägiger Fälle vom RFH. herausgegeben worden, die gewisse allgemein beachtende Gedanken in dieser ungewöhnlich schwierig liegenden und oft in tatsächlicher Beziehung recht verworrenden Gebiet zu entwickeln suchen, so im besonderen das Gebiet der Gesamtversorgungsversicherung (sog. Sammelversicherung) und Rückversicherung.

Bei der Gesamtversorgungsversicherung handelt es sich um Versicherung von Arbeitnehmern, bei denen auf Grund des Arbeitsvertrages Beiträge zugunsten b e s t i m m t e r Arbeitnehmer entrichtet werden. Trotz gewisser Bedenken nimmt der RFH. im Urteil vom 8. 7. 1931 — VI A 772/31 auch hier für diese Fälle Verwendung von Einkommen und damit Steuerpflicht an. Jedoch werden diese Bedenken dadurch wesentlich abgeschwächt, daß die Arbeitnehmer in der Lage sind, weitgehend durchzusetzen, daß ihnen das, was ihnen auf der einen Seite als Arbeitslohn angerechnet, auf der anderen Seite als

Sonderleistung wieder abgesetzt wird. Die Lohnsteuerpflicht dieser Beträge wird bejaht, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer zu der Zahlung verpflichtet ist und dem Arbeitnehmer eintretendenfalls Rechte aus der Versicherung zustehen.

Unter Hinweis auf die Ausführungen am Anfang dieses Abschnittes ist hierzu noch zu sagen, daß tatsächlich diese Sammelversorgung lediglich oder doch nur in der Hauptsache für ältere Angestellte in gehobener Stellung bestimmt ist. Unter diesen Voraussetzungen überhaupt kann auch nur dann eine solche Sammelversorgung bestehen und ihren geldlichen Verpflichtungen nachkommen. § 11 EStG. kann hier nicht in Frage kommen, da dieser darauf abstellt, daß derjenige, zu dessen Gunsten die Einzahlungen erfolgen, am Zeitpunkt der Einzahlung darüber in irgendeiner Weise verfügen kann, daß ihm also diese Beträge wirtschaftlich zu seinen Gunsten zugeflossen sind. In der Zahlung der Beträge seitens des Arbeitgebers liegt nicht etwa eine Bereitstellung von Mitteln für den einzelnen Arbeitnehmer, sondern für eine Gesamtheit von Angestellten, an denen der einzelne Berechtigte kein Interesse haben kann und meistens auch nicht haben wird. Er hat auch nicht die geringsten Einwirkungen auf die Zahlung, sondern sieht sich sozusagen einem Satzungszwang gegenüber, dem er sich unterwerfen muß.

Die bisher ergangenen Urteile bezüglich der Versorgungsversicherung haben in der Wirtschaft berechtigte Mißbilligung hervorgerufen. Es ist klar, daß deshalb Bestrebungen sich geltend machen, diesen Härten auszuweichen. Seitdem tritt als Anwendung eine besondere Form der Versicherung in Erscheinung, durch die man glaubt, die Lohnsteuerpflicht zu verhindern. Neuerdings nämlich hat sich die Zwischenschaltung von Pensionskassen zwischen Arbeitnehmer und einer Versicherungsgesellschaft herausgebildet. Diese Pensionskassen werden als nichtrechtsfähige Vereine gegründet, deren Zweck es ist, die einer Firma auf Grund von Dienstverträgen ihren Vorstandsmitgliedern usw. gegenüber anfallenden Versorgungsverpflichtungen sicherzustellen und die damit verbundenen Geschäfte zu führen. Die Sicherstellung der Leistungen dieser Pensionskassen erfolgt durch Abschluß von Lebens-, Invaliditäts- und Versorgungsversicherungsverträgen für die einzelnen Mitglieder der Pensionskasse mit ihrer Versicherungsgesellschaft. Es handelt sich also hier speziell um eine Rückversicherung, mittels der das Risiko, das die Pensionskasse allein zu tragen hätte, auf eine Versicherungsgesellschaft abgewälzt wird. Bei Fälligkeit von Versorgungsansprüchen hat die Pensionskasse diese gemäß Bestimmungen des Dienstvertrages zu erfüllen, ohne daß die Mitglieder (der Versorgungsberechtigte) ihr gegenüber einen Rechtsanspruch erlangen. Zur Erfüllung einer Verpflichtung empfängt die Pensionskasse von der Firma eine jährliche Zuwendung, die ungefähr der Summe der Jahresbeiträge für die bei der Versicherungsgesellschaft fälligen Verpflichtungen entspricht. Für den Fall der Auflösung pflegt dann noch bestimmt zu werden, daß die Mitgliederversammlung über die Verwendung des vorhandenen Vermögens, die dem Zwecke der Pensionskasse entsprechen muß, zu entscheiden haben.

Nach der neuerdings bekanntgewordenen Ansicht verschiedener Finanzämter stellen diese gezahlten Versicherungsbeträge Arbeitslohn dar. (Der RFH.

hat grundsätzlich Rückversicherungen als lohnsteuerpflichtig betrachtet.) Nach Ansicht der Finanzämter handelt es sich hier nicht um die Zuwendungen des Arbeitgebers an eine Pensionskasse, deren Vermögen sichergestellt sei, sondern lediglich um die Zwischenschaltung eines rechtsfähigen Vereins. Nach wie vor sei wirtschaftlich der Vorgang der, daß der Arbeitgeber durch die Zahlungen von Prämien die Versicherungsansprüche sicherstellt.

Dieser Auffassung, daß die von der Firma an die Zusatzpensionskasse jährlich bezahlten Beträge Arbeitslohn darstellen bzw. daß die Zahlungen von den Beteiligten als Erfüllung von Rechten und Pflichten gewertet und empfunden werden müssen, kann nicht beigepflichtet werden, weil die bisherigen Entscheidungen, die unten noch weiter ausgeführt werden, für den vorliegenden Fall wegen abweichenden Sachverhalts nicht herangezogen werden können. Der Sachverhalt ist hier folgender:

Durch Nachtrag zum Dienstvertrag ist nur eine Versorgung dergestalt zugesichert, daß bei Ausscheiden infolge Berufsunfähigkeit eine jährliche Pension bis zum Wiedereintritt der Berufsfähigkeit bzw. bis zum 65. Lebensjahr gewährt wird. Mit Erreichung dieses Alters wird eine Kapitalzahlung gewährt. Diese Kapitalzahlung kommt auch für den Fall des Ablebens vor Erreichung des 65. Lebensjahres an die Hinterbliebenen zur Auszahlung.

Zweifelsfrei handelt es sich bei dieser Zusage einer Alters- bzw. Hinterbliebenenversicherungsversorgung um ein Versorgungsversprechen, das, auch nach ständiger Rechtsprechung des RFH., als ein laufend zufließender geldwerter Vorteil nicht anzusehen ist, einer Besteuerung also nicht unterliegt (z. B. Urteil vom 8. 7. 1931 — VI A 772/30 in Sammlung u. Entscheidungen des RFH. Bd. 29 S. 179).

Der Hinweis auf die vor der Zusatz-Pensionskasse abgeschlossene Versicherung und der Vermerk, daß alle Rechte aus dieser Versicherung lediglich der Zusatz-Pensionskasse als Versicherungsnehmerin zustehen, ist richtig gesehen die bloße aber überflüssige Feststellung einer reinen Tatsache, nämlich die von der Gesellschaft mit Rücksicht auf die übernommenen Versorgungslasten genommene Rückdeckung. Es ist genau der gleiche Fall, den der RFH. in seinem Urteil vom 8. 8. 1930 — VI A 1029/30 behandelt hat. Weiterhin wird in der Entscheidung vom 8. 7. 1931 VI A 772/30 zum Ausdruck gebracht, daß selbst, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer gegenüber eine Verpflichtung zur Aufrechterhaltung der Versicherung übernimmt, entscheidend für die Frage der Lohnsteuerpflicht bezüglich der Prämienaufwendungen sei, wessen Belange bei derartigen Versicherungen im Vordergrund stünden.

Die Sache liegt so, daß auf der einen Seite der Gesellschaft gegenüber die Arbeitnehmer mit ihren Versorgungsansprüchen stehen, und daß die Gesellschaft andererseits durch die Gründung einer Pensionskasse eine Vorkehrung und eine Einrichtung zur Erfüllung und ordnungsmäßigen Abwicklung dieser Versorgungsansprüche getroffen hat. Letzteres ist ein rein interner Vorgang in der Verwaltung der Gesellschaft. Vorsorglich entschloß sich die Gesellschaft, um nicht unter Umständen einer übermäßigen Last von Versorgungsverpflichtungen gegenüberzustehen, zur Abwälzung dieses Risikos auf die

Versicherungsgesellschaft. Laut Statut und Vertrag ist die Kasse verpflichtet, Versicherungen auf das Leben der Kassenmitglieder abzuschließen. Zur Erfüllung dieser Verpflichtungen erhält sie jährlich von der Gesellschaft Zuwendungen, deren Mindestsatz die Summe der Jahresbeiträge für die von der Kasse abgeschlossenen Versicherungen ist. Die Summe der Jahresbeiträge bildet nur eine Bemessungsgrundlage für die Zuwendungen der Gesellschaft. Der Aufsichtsrat ist also jederzeit in der Lage, nach freiem Ermessen über diesen Mindestsatz hinaus die Höhe der jährlichen Zuwendungen zu bestimmen, wobei auf das Urteil des RFH. vom 8. 7. 1931 — A 1619/30 Nr. 704 in RStBl. 1931 S. 669 hingewiesen wird.

Es steht also m. E. außerhalb jeden Zweifels, daß der Arbeitnehmer aus der Versicherung in gar keiner Weise irgendwie berechtigt ist oder wird, weiterhin auch, daß es sich in der jährlichen Zahlung an die Pensionskasse um eine Zuwendung im Sinne des § 14 Ziff. 2 KörpStG. handelt, und daß, da die dauernde Verwendung für die Zwecke der Kasse gesichert ist, sie als abzugsfähige Sonderleistungen zu behandeln ist.

Dieser Standpunkt deckt sich auch mit der in dem neuen Urteil vom 13. 7. 1932 — VI A 564/32 vertretenen Auffassung. Der RFH. hat bei dem dieser Entscheidung zugrunde liegenden Tatbestand eine Rückversicherung bezüglich der Versorgungsansprüche, die die Angestellten der Beschwerdeführerin gegenüber hatten, anerkannt. Hierbei liegt der einzige Unterschied darin, daß der Beschwerdeführerin der Charakter einer Körperschaft öffentlichen Rechts zukommt, während hier eine Privatgesellschaft vorliegt. Für eine unterschiedliche Behandlung besteht in den einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen keine Handhabe. Auch muß man der Auffassung sein, daß die Zuwendungen der Gesellschaft an die Pensionskasse als „Pauschalbeträge" anzusehen sind und somit nach ständiger Rechtsprechung des RFH. geldwerte Vorteile bzw. lohnsteuerpflichtiges Einkommen der einzelnen Arbeitnehmer bzw. Kassenmitglieder nicht vorliegen.

Man muß also, kurz zusammengefaßt, der Auffassung sein, erstens, daß es sich bei den Zuwendungen der Gesellschaft an die Pensionskasse nicht um lohnsteuerpflichtige geldwerte Vorteile für die Versorgungsberechtigten handelt. M. E. steht es vielmehr außerhalb jeden Zweifels, daß es sich in der durch die Pensionskasse — von der Gesellschaft errichteten — abgeschlossenen Versicherung um eine reine Rückversicherung allein zugunsten der Versorgungsberechtigten bzw. mit der Durchführung der Versorgung betrauten Kasse handelt, wobei, wie auch der RFH. in ständiger Rechtsprechung anerkannt hat, eine Lohnsteuerpflicht hinsichtlich der Beitragszahlungen nicht in Betracht kommen kann, und zweitens, daß es sich bei den Zuwendungen der Gesellschaft an die Pensionskasse um Pauschalabzahlungen handelt. In seinem Urteil vom 8. 7. 1931 — VI A 525/31 (im Oktoberheft StW. 1931) hat der RFH. ausdrücklich gesagt, daß es dem Arbeitgeber unbenommen bleibe, bei einer Versorgungszusage allein und einseitig für sich selbst eine Rückdeckung zu schaffen. Das ist eben gerade mittels der von dem Gesetzgeber besonders berücksichtigten Einrichtung der Pensionskassen in eindeutiger Weise geschehen.

Es geht daher keineswegs an, als ob die völlig legale Einrichtung der Pensionskasse gleichsam nur zur Verschleierung der in Wahrheit gegebenen Rechte der Arbeitnehmer an den Versicherungen hätte dienen sollen bzw. als ob dieselbe völlig unbeachtlich sei. Im Gegenteil, es bestand keine Absicht bei der Gesellschaft, den Arbeitnehmern eine Stellung einzuräumen, die, auch nur wirtschaftlich gesehen, einer Art Eigenversicherung gleichgekommen wäre.

Tatsächlich liegen die jenen Entscheidungen zugrundeliegenden Tatbestände aber gerade umgekehrt wie hier. Bei den Urteilen vom 8. 7. 1931 — VI A 2010/31 u. 525/31 Nr. 897; vom 9. 7. 1931 — VI A 76/31 Nr. 900; vom 7. 8. 1931 — VI A 772/30 Nr. 904 liegt die Sache durchweg so, daß die Versicherten oder ihre Angehörigen entweder direkte Rechte an den Versicherungen durch Parteivereinbarungen (Dienstvertrag) oder Bezugsrechte haben oder, daß sie geradezu selbst Versicherungsnehmer sind oder, daß die Arbeitnehmer einen „direkten" Rechtsanspruch gegen den Arbeitgeber auf Abschluß einer Versicherung und Prämienzahlung durch ihn haben. Daß in derartigen Fällen Lohnsteuerpflicht in Frage kommen kann, wird nicht bestritten.

### 4. Einschränkende Auslegung des Merkmals der Fälligkeit.

#### a) Damnum.

Soweit als Einnahmen Geld- oder Sachleistungen in Frage kommen, wird die Beurteilung, für welchen Zeitpunkt die Einnahmen steuerlich zu erfassen sind, nicht sonderlich schwierig sein. Anders kann die Sache bei Leistungen an Zahlungs Statt liegen, insbesondere, wenn ein Anspruch an Zahlungs Statt hingegeben wird. Hier kann der Anspruch selbst ein gegenwärtiges geldwertes Gut bedeuten. Zum Begriff der Einnahme gehört es, daß sie bezogen sein muß. Soweit Geldzahlungen in Frage kommen, ist grundsätzlich der Zeitpunkt der Zahlung maßgebend. Wenn eine Forderung bestellt wird, so kann darin das Zufließen eines Wertes erblickt werden, sofern die Bestellung wirtschaftlich und nach der Verkehrsauffassung der Zahlung gleichkommt, so, wenn zur Tilgung einer Kaufpreisschuld für den Gläubiger eine Verkehrshypothek bestellt oder abgetreten wird (RFH. vom 28. 7. 1925 in RStBl. 1925 S. 196). Für die Umsatzsteuer hat der RFH. (vgl. Sammlung der Entscheidungen Bd. 7 S. 167) ausgeführt (und die Gründe müssen analog auch für die Einkommensteuer gelten), durch die Einräumung einer Verkehrshypothek erhalte der Veräußerer schon ein wirtschaftlich verwertbares Recht, das im Verkehr eine selbständige Rolle spiele, und nicht nur die Aussicht auf künftige Befriedigung. Wirtschaftlich betrachtet, gelte die Bestellung einer Kaufgeldhypothek, die jedenfalls über eine bloße Stundung des Kaufpreises hinausgehe und einen selbständigen Verkehrsgegenstand bilde, als Befriedigung des Verkäufers und demnach als Vereinnahmung des Entgelts, unbeschadet der bürgerlich-rechtlichen Ausgestaltung. Wenn jedoch bei Begründung einer Darlehnsschuld von vornherein ausgemacht wird, daß ein höherer Betrag zurückzuzahlen ist (das sog. Damnum), liegt die Sache nicht so einfach. In den Fällen zwar, in denen ein Bestandsvergleich

(§§ 12, 13 EStG.) vorzunehmen ist, bietet die Lösung keine Schwierigkeiten, weil Forderungen und Schulden dort als Vermögensbestandteil für sich bewertet werden. Anders in den Fällen, in denen kein Bestandsvergleich in Frage kommt. Der Unterschiedsbetrag ist beim Gläubiger, der nicht nach dem Gewinn zu besteuern ist, nicht schon Einnahme des Jahres der Begründung der Schuld, und zwar auch dann nicht, wenn hypothekarische Sicherstellung erfolgt (RFH. vom 10. 1. 1929 — VI A 565/28, RStBl. 1929 S. 175). Denn die Einnahme muß nach § 11 des EStG. bezogen sein, und das ist erst der Fall, wenn der Wert, den die Einnahme darstellt, tatsächlich zugeflossen ist. Wenn bei der Begründung der Darlehnsschuld von vornherein ausgemacht wird, daß ein höherer Betrag zurückzuzahlen ist, als der Schuldner erhalten hat, so kann der Unterschiedsbetrag dem Gläubiger nicht schon bei Begründung der Schuld oder doch bei Eintragung in das Grundbuch als zugeflossen gelten. Die Begründung des erst in der Zukunft fälligen Anspruchs auf das Damnum kann nicht dem tatsächlichen Zufließen des Damnums gleichgestellt werden, und daran ändert auch die hypothekarische Sicherstellung nichts. Ebenso wie Zinsen und andere Vorteile für Gewährung eines Kapitals erst mit der Zahlung, jedenfalls aber nicht vor der Fälligkeit als steuerpflichtige Einnahmen behandelt werden können, kann auch die in Gestalt eines Damnums gewährte Vergütung erst dann als zugeflossen gelten, wenn und soweit sie bei der Rückzahlung der Hypothek ausgezahlt oder bei einer Abtretung der Hypothek in der Gegenleistung für die Abtretung berücksichtigt worden ist. Das Damnum ist nicht etwa auch mit dem Fortfall der Unkündbarkeit der Hypothek zugeflossen. Entsprechend kann ein Steuerpflichtiger (Schuldner), der nicht nach dem Gewinn zu besteuern ist, grundsätzlich das bei Aufnahme einer Hypothek ihm aufgebürdete Damnum erst in dem Jahre abziehen, in dem er die Hypothek zurückzahlt (RFH. vom 1. 5. 1929 — VI A 127/29). Eine Verteilung des Damnums auf die Laufzeit der Hypothek käme nur dann in Betracht, wenn die Hypothek im Zusammenhang mit einer der im § 6 Abs. 1 Nr. 1—3 EStG. aufgeführten Einkommensarten aufgenommen wäre und das Damnum nicht den Charakter einer einmaligen Vergütung für die Beschaffung der Hypothek hat, sondern eine Vorwegnahme des Entgelts für die Nutzung des Kapitals ist, m. a. W. eine Zinsvorwegnahme. In ersterem Falle ist das Damnum ein Gewinnposten, der in dem Jahre, in dem er fällig wird, ganz zur Versteuerung kommen muß (§ 11 Abs. 1 u. 2 EStG.; § 10 Abs. 1 Satz 1 KörpStG.). Der Gewinnposten hat in diesem Falle gleichsam den Charakter eines Leistungsgewinnes nach § 41 EStG., wohlverstanden nur den Charakter, denn bei buchführenden Gewerbetreibenden fallen bekanntlich (soweit es sich um Erwerbsgesellschaften und Personengesellschaften handelt) alle Einnahmen in den Gewerbebetrieb, bei Einzelkaufleuten spricht die Vermutung des § 344 HGB. dafür, daß es sich um Einnahmen aus Gewerbebetrieb handelt, sofern es sich nicht um offensichtlich private Vermögensbewegungen handelt (gleicher Ansicht ist Lion in DStZ. 1927 Nr. 4 Sp. 702).

Ist das Damnum eine Zinsvorwegnahme, so besteht für den buchführenden Gewerbetreibenden als Gläubiger die Frage, ob nicht das Damnum auf die

Laufzeit der Hypothek zu verteilen ist. Nach § 11 EStG., der durch § 10 Abs. 1 Satz 1 KörpStG. auch für letzteres Gesetz für verbindlich erklärt ist, gelten für den ordnungsmäßig buchführenden Steuerpflichtigen Einnahmen in dem Steuerabschnitt als bezogen, für die sie nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung spätestens in den Abschlüssen aufzuweisen sind. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, die hier als Richtschnur aufgestellt werden, besagen nun, daß Einnahmen demjenigen Steuerabschnitt hinzuzurechnen sind, in dem sie nach wirtschaftlicher Auffassung dem Steuerpflichtigen zufließen (Adolf Holänder, Kommentar zum EStG., Berlin u. Leipzig 1926, S. 39). Auf der einen Seite dürfen also Einnahmen nicht früher, auf der anderen Seite nicht später gebucht werden, als dies nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung geschehen darf. Damit ist also den verschiedenen Fällen ein gewisser Spielraum, lediglich durch die Erfordernisse der Kontinuität der Buchführung eingeschränkt, gegeben. Strutz steht in seinem Kommentar zum EStG. auf dem gleichen Standpunkt, wenn er von einem Wahlrecht unter den Steuerabschnitten spricht (Bd. I S. 647 oben). § 11 Abs. 2 EStG. dürfte deshalb einer Verteilung des Damnums auf die Laufzeit nicht im Wege stehen. Eine weitere Stütze erfährt diese Ansicht durch den bereits angedeuteten Grundsatz der Kontinuität der Buchführung (Evers im Kommentar zum KörpStG., Berlin 1927, S. 405). Dieser Grundsatz, auf die Buchführung eines und desselben Kaufmanns bezogen, wird nun auch so erweitert werden können, daß man ihn auf die für den fraglichen Geschäftsvorgang in Frage kommenden Konten des Gläubigers und Schuldners in ihren wechselseitigen Beziehungen erweitert, mit anderen Worten, darf der Darlehnsnehmer ein Damnum, das eine Vorwegnahme des Entgelts für Nutzung eines Kapitals ist, nicht auf einmal, sondern durch Aktivantizipation Jahr für Jahr der Laufzeit die anteilige Jahresquote abziehen, so wird auf den Kosten des Gläubigers der gleiche Vorgang für zulässig erachtet werden müssen: Verteilung des vereinnahmten Damnum durch Passivantizipation gleichfalls auf die Laufzeit (ebenso Blümich-Schachian, Die Provision, Geldbeschaffungskosten [Damno] bei der Besteuerung des Einkommens, in DStZ. 1926 S. 311).

Wenn dagegen ein Bestandsvergleich, in den die Hypothekenschuld aufzunehmen wäre, nicht in Betracht kommt, so beantwortet sich die Frage, in welchem Steuerabschnitt das Damnum abgezogen werden darf, allein nach § 11 Abs. 1, 4 EStG. Ein Schuldner kann also das Damnum erst in dem Jahre abziehen, in dem er die Hypothek zurückzahlt oder in dem ein anderer die Schuld gegen Zahlung des Nennwertes durch den Schuldner übernimmt (RFH. vom 11. 1. 1929 in RStBl. 1929 S. 175; vom 1. 5. 1929 ebd. S. 427; ebenso Blümich in DStZ. November 1929 S. 465 ff. und Neumeyer in Archiv für Revisions- und Treuhandwesen 1928 S. 27 ff.).

### b) Wechsel und Schecks.

Die gleichen Grundsätze müssen auch beim Wechsel und Scheck gelten. Der Wechsel ist ein Versprechen zur Zahlung des Betrages bei Fälligkeit. Wer Wechsel in Zahlung nimmt, stundet damit den Kaufpreis bis zur Fälligkeit

des Wechsels. Danach ist auch der Kaufpreis in solchen Fällen nicht schon am Tage der Übergabe oder Annahme, sondern erst am Tage der Einlösung des Wechsels fällig. Erst dann liegt mithin eine „Vereinnahmung" im Sinne des EStG. vor. Wechsel sind deshalb erst dann zu versteuern, wenn sie fällig sind, es sei denn, daß dem Steuerpflichtigen bereits vorher durch Inzahlunggabe an einen Dritten oder durch Diskontierung bei einer Bank der Gegenwert des Wechsels zugeflossen ist (RFH. vom 16. 4. 1926 — V A 236/26). Besteht ein Regreßanspruch der diskontierenden Bank gegenüber dem Wechseleinreicher, weil der Wechsel zum Protest gelangt, oder aus einem anderen Grunde (Art. 49 ff. WO.), so ist das belanglos, weil die Schuld aus dem Warenumsatz in Höhe der Diskontsumme mit deren Gutschrift bei der Bank getilgt und daher erloschen ist (§ 362 I BGB.). Es handelt sich dann nur noch um eine Verpflichtung aus dem Wechsel, die für die Vereinnahmung des Entgelts aus dem Warenumsatz ohne Bedeutung ist (RFH. vom 16. 4. 1926, zitiert in: Mitteilungen der Steuerstelle usw. 9. Jahrg. 1926 Nr. 8 S. 342).

Mit diesem Urteil hat der V. Senat des RFH. sich in Gegensatz gestellt zu einem kurz vorher ergangenen, in der amtlichen Sammlung nicht veröffentlichten Urteil des VI. Senates vom 17. 2. 1926 — VI A 74/26, in dem dieser in bezug auf den § 36 des alten EStG. ausführt, „daß grundsätzlich die Ausstellung und Übergabe eines Schecks an den Forderungsberechtigten ebenso wie die eines Wechsels als Vereinnahmung des Betrages zu gelten hat".

Dieser Ansicht kann nicht beigetreten werden. Durch die Hingabe eines Wechsels erwirbt der Empfangende lediglich ein abstraktes Schuldversprechen des Akzeptanten, am Fälligkeitstage eine bestimmte Summe zu zahlen oder zahlen zu lassen. Erst am Fälligkeitstage entscheidet es sich, ob aus diesem abstrakten Schuldversprechen eine tatsächliche Einnahme wird. Gewiß kann der Wechselinhaber den Wechsel schon vor Fälligkeit weitergeben oder ihn bei seiner Bank diskontieren lassen und dadurch einen früheren Einnahmezeitpunkt erreichen. In beiden Fällen fließt aber der Betrag ihm nicht früher zu auf Grund eines Anspruchs aus dem Wechsel, sondern infolge seiner eigenen Kreditwürdigkeit. Die Fälligkeit des Wechsels wird deshalb um keinen Tag vorverlegt, wohl aber das Zufließen. Diese vorherige Vereinnahmung erfolgt jedoch nicht aus dem Wechsel als solchem, sondern aus der wechselrechtlichen Zession (dem Indossament), auf Grund eines zwischen Wechselinhaber und dessen Gläubiger bestehenden zivilrechtlichen Schuldverhältnisses. Eine Vereinnahmung erfolgt deshalb nicht bereits mit der Ausstellung und Übergabe des Wechsels seitens des Ausstellers, was auch der Verkehrsauffassung widerstreiten würde. Anders wäre es, wenn der Gläubiger auf Grund des erhaltenen Wechsels vorbehaltlos über die Schuld quittieren wollte (so auch Strutz, Kommentar S. 641).

Das gleiche ergibt sich für den Scheck. Dieser ist rechtlich eine Zahlungsanweisung. Auf ihn trifft § 788 BGB. insofern zu, als die Leistung erst dann als bewirkt gilt, wenn der Angewiesene die Zahlung tatsächlich leistet. Daraus folgt, daß, ähnlich wie beim Wechsel, mit der bloßen Hingabe des Schecks an den Leistungsempfänger noch keine Vereinnahmung vorliegt. Vereinnahmung erfolgt vielmehr erst dann, wenn der Scheck von der Bank gutgeschrieben oder

ausgezahlt oder wenn er als Zahlungsmittel weitergegeben wird. An sich hat die Zuweisung eines Scheckbetrages zu dem einen oder dem anderen Steuerabschnitt nicht so große Bedeutung, da Übergabe und Ausstellung auf Grund der zehntägigen Präsentationsfrist selten in verschiedene Perioden fallen werden. Insofern jedoch kann der Zeitpunkt der Vereinnahmung von Bedeutung werden, als die Möglichkeit besteht, daß ein Barscheck verlorengeht und von einem Unberufenen eingelöst wird. Es wäre eine unbillige Forderung, den Empfänger für eine Einnahme, die er schuldlos nicht erzielt hat, nun noch obendrein zu besteuern.

Beim buchführenden Kaufmann allerdings stellt sich der Fall anders dar. Meist werden Wechsel und Scheck wie Bargeldposten verbucht. Bei der Gewinnermittlung begegnen der den oben geschilderten Unsicherheiten bezüglich einer Einlösung durch entsprechende Wechselobligorückstellung auf der Passivseite.

### 5. Tatsächliches Zufließen ohne Rücksicht auf die Fälligkeit.

Mit dem Terminus „Zufließen" bedient das EStG. sich einer bildlichen Ausdrucksweise. Es faßt das Einkommen als einen Strom auf, in den die Tausende von Bächen und Nebenflüssen der einzelnen Einnahmen schließlich münden, um an der Mündungsstelle durch das Sieb des Finanzamtes zu laufen, denn tatsächlich sollen die Einnahmen ja beim effektiven „Zufließen" steuerpflichtig sein, selbst wenn Fälligkeit noch nicht bestand. Daß dieser bildliche Ausdruck nicht besonders glücklich gewählt ist, erhellt schon daraus, daß schließlich doch das Einkommen (also der „Strom") zur Einkommensteuer herangezogen wird.

Das Zufließen selbst ist ein Rechtsbegriff, der nicht nach irgendwelchen privatrechtlichen Normen, sondern nur aus der Verkehrsauffassung und dem Wirtschaftsleben zu entwickeln ist. Eine klare Begriffsbestimmung des Wortes „Zufließen" gibt das Gesetz nicht, sondern überläßt sie der Wissenschaft. Nach der herrschenden Lehre ist dem Steuerpflichtigen eine Einnahme tatsächlich zugeflossen, wenn die Leistung, in der die Einnahme besteht, an den Steuerpflichtigen (sei es durch Zahlung, sei es durch Zahlung gleichstehende Handlungen, wie Gutschrift, Giroüberweisung, Aufrechnung) unmittelbar oder mittelbar bewirkt worden ist und ihm aus diesem Grunde nicht mehr geschuldet wird, das wirtschaftliche Gut, das die Einnahme darstellt, endgültig (ohne Entgegenstehen einer Einrede) in den Besitz oder Genuß des Steuerpflichtigen gelangt ist (Kuhn S. 192). Auf die rechtliche causa, die dem Zufließen zugrunde liegt, kommt es dabei nicht an. Es ist auch gleichgültig, ob „Geld oder Geldeswert" in das Eigentum des Steuerpflichtigen übergeht. Entscheidend ist nur, ob er rechtlich darüber zu verfügen in der Lage ist und ob es sich um Güter handelt, die dem „Steuerpflichtigen" zufließen, also in seinen Vermögenskomplex eingehen. Ist also eine Forderung zwar fällig, wird die Fälligkeit aber bestritten, so ist sie anzusetzen. Wird jedoch die Forderung vom Schuldner im Rechtsstreit angefochten, entweder dem Grunde oder der Höhe nach, so ist sie nicht im Zeitpunkt der Fälligkeit zu versteuern, sondern im Steuerabschnitt des tatsäch-

lichen Zufließens, wobei mittelbarer Besitz genügt. In diesem Sinne hat der RFH. z. B. hinsichtlich Miet- und Pachteinnahmen entschieden (RFH. vom 4. 6. 1930 in StW. 1930).

Zuweilen kann der Zeitpunkt des tatsächlichen Zufließens zweifelhaft sein und demzufolge die Frage, welchem Steuerabschnitt die Einnahme zuzuweisen ist. Man wird im allgemeinen die bürgerlich-rechtlichen Grundsätze über Bring- und Holschuld anwenden müssen. Handelt es sich um eine Bringschuld, so wird der Eingang beim Gläubiger, handelt es sich um eine Holschuld, die Absendung seitens des Schuldners entscheiden, denn von diesem Zeitpunkt ab ist er von seiner Schuld befreit (Staudinger, Kommentar zum BGB. Anm. 3 zu § 700). Jedoch möchte man wiederum behaupten, daß es hier stets auf den Empfänger und die Verfügungsmacht ankommt.

Ist die Schuld durch Einzahlung an eine dritte Stelle (Bank, Sparkasse, Postscheckamt) zu erfüllen, so gilt der Betrag mit der Gutschrift als zugeflossen, sofern zwischen Gläubiger und Schuldner Übereinstimmung über Zahlungsort und -stelle bestand, anderenfalls erst mit der Benachrichtigung von der Gutschrift.

### a) Durchlaufende Posten.

Im § 14 EStG. und in der Begründung dazu ist nun zum Ausdruck gebracht, daß es Einnahmen gibt, die dem Steuerpflichtigen „nicht zufließen". Man hat hier an solche Fälle zu denken, in denen der Empfangende wirtschaftlich die Beträge nicht zu seinen Gunsten empfängt, sondern gewissermaßen nur Durchgangsstelle ist. Als Verwalter, Verwahrer, Mandatar wird er nicht zum Eigen-, sondern zum Fremdbesitzer. Geld und Geldeswert fließen zwar herein, aber nicht ihm, dem Steuerpflichtigen zu; er hat sie nur vorübergehend oder für eine gewisse Spanne Zeit in Besitz zu nehmen und zu einem gewissen Zeitpunkt dem Eigentümer wieder herauszugeben. „Ferner", so fährt die Begründung fort, „sei ein solches ‚Zufließen' nicht gegeben, wenn es sich wie beim Rückempfang eines Darlehns lediglich um die Zahlung zum Zwecke der Befriedigung einer Kapitalschuld handelt." Sonderlich klar ist, wie Strutz (Handbuch S. 355/56) mit Recht anführt, diese Ausführung nicht, weil sie im Grunde genommen zur Definition von „Zufließen" nur sagt, „Zufließen ist Zufließen", und im übrigen nur Beispiele für Einnahmen gibt, die der Steuerpflichtige zwar empfängt, die ihm aber nicht „zufließen". Worauf die Begründung hinauswill, ist anscheinend, daß es sich um wirtschaftliche Güter (Sachen wie Rechte) handeln muß, die dem Vermögen des Steuerpflichtigen („Vermögen" in dem weiteren Sinne, der im wirtschaftlichen [vgl. § 80 AO. a. F.] Eigentum des Steuerpflichtigen stehenden Güter verstanden) zufließen, also in dieses und damit in das — wirtschaftliche — Eigentum des Steuerpflichtigen übergehen und einen Zugang zu seinem bisherigen Vermögen bilden, dieses vermehren und es nicht bloß, wie der Rückempfang eines Darlehns in seiner Zusammensetzung, der Art seiner Anlage nach ändern, ohne seinen Wert zu erhöhen, oder von ihm kraft beim Empfang übernommener Verpflichtung an den Geber oder einen Dritten zurück- oder weiterzugeben sind. Dagegen sind Einnahmen des Steuer-

pflichtigen auch Güter, die er zunächst zu Eigentum empfängt, die er aber aus einem anderen Grunde an einen Dritten abgeben muß.

Man wird demnach bei Zufließen vor Fälligkeit unterscheiden müssen die Fälle, in denen eine derartige Zahlung unter allen Umständen endgültig dem Empfänger bleibt, und diejenigen, wo das nicht der Fall ist. In den erstgenannten Fällen ist durch die Zahlung im Abschnitt ihrer Leistung rechtlich und wirtschaftlich eine Einkommensvermehrung des Zahlungsempfängers bewirkt, weil eine Einnahme vorliegt, die nicht möglicherweise bloß den Charakter eines durchlaufenden Postens für ihn hat, sondern ihm dauernd verbleibt. Da die Einnahme hier zugleich endgültig das Anwachsen des Anspruchs auf die Leistung, der sonst im folgenden Kalenderjahr entstanden wäre, ausschließt, so würde, wenn die Einnahme nicht zum steuerbaren Einkommen des Zahlungsjahres gehörte, hier die Versteuerung ganz ausfallen, was natürlich ausgeschlossen sein muß.

Anders liegen die Fälle, in denen bei der Zahlung noch nicht festliegt, ob damit das ihr zugrunde gelegte Rechtsverhältnis endgültig erledigt ist, in denen vielmehr die Zahlung nur für den Fall Gültigkeit behalten soll, daß der Anspruch, zu dessen vorzeitiger Tilgung sie dienen sollte, in der Tat später erwachsen ist. So liegt der Fall bezüglich der vorzeitigen Auszahlung von Beamten- und Angestelltengehältern und sonstigen Zahlungen von Vorschüssen. Letztere sind entweder nur im voraus erhaltene Zahlungen oder dienen dazu, die künftige Zahlung zu sichern (RFH. Bd. 3 Nr. 351).

### b) Vorschüsse.

Was zunächst die Beamtengehälter anbelangt, so wird nach § 20 RBesoldG. vom 30. 4. 1920 das Diensteinkommen planmäßiger Beamter monatlich im voraus gezahlt, also immer am ersten eines Monats. Ist der erste ein Sonn- oder Feiertag, so tritt an seine Stelle nach § 193 BGB. der nächste Werktag. Ähnlich liegen die Verhältnisse in Preußen und auch in den anderen Ländern. Man wird also als Regel ansprechen können, daß vorzeitige Zahlung von Diensteinkommen öffentlicher Beamter nicht die Wirkung hat, daß Einkommen früher erzielt wird als am gesetzlichen Fälligkeitstage. Wird also das Januargehalt, wie es die Regel bildet, schon am 31. Dezember gezahlt, so ist der gezahlte Betrag nicht etwa Einkommen des Vorjahres (Sondervorschrift des § 11 Abs. 3 EStG.).

Nun bestimmte freilich Ziff. 278 RBesoldG. (RGBl. 1920, 1809):

„Die Dienstbezüge werden am ersten Tage des Monats, oder, wenn dieser ein Sonntag oder ein allgemeiner Feiertag ist, am letzten Werktage vorher gezahlt.“ Hierdurch ist jedoch den Beamten kein Rechtsanspruch erwachsen. Denn es handelt sich bei den Besoldungsvorschriften nur um gewöhnliche Ausführungsvorschriften, die nichts dem Gesetz Entgegenstehendes bestimmen können. Ziff. 278 ist also nur eine innere Dienstvorschrift, die zwar von den auszahlenden Behörden zu beachten ist, nach außen aber keine Wirkung habe. Dies wird dadurch klargestellt, daß im Eingange der Besoldungsvorschriften nur auf § 35 Satz 1 verwiesen wird, nicht aber auf § 35 Satz 3, wo allerdings

die Befugnis erteilt ist, Ausführungsbestimmungen für das Gesetz in gewissem Umfange zu erlassen (Boethke in DStBl. Mai 1921 S. 351). Die Zahlung ist ferner auch nur erfolgt in der Voraussetzung und unter der Bedingung, daß der Beamte bis zum Fälligkeitstage im Amte verbleibt. Ist also ein Beamter z. B. zwischen dem 15. Dezember und 1. Januar verstorben, so müssen seine Erben (natürlich vorbehaltlich etwaiger Ansprüche auf das Gnadenquartal) das am 15. Dezember empfangene Monatsgehalt herausgeben (vgl. die Besoldungsvorschriften vom 16. 1. 1920 RGBl. S. 1263 Ziff. 281: „Die Banken usw. müssen die Verpflichtung übernehmen, überwiesene Beträge der Reichskasse wieder zuzuführen, wenn der Empfangsberechtigte den Fälligkeitstag nicht erlebt hat"). Daraus ergibt sich, daß die Zahlung am 15. Dezember eine vorläufige, vorschußweise, wirtschaftlich, wenn auch nicht rechtlich, einem Darlehn gleichkommende Einnahme war (Kuhn S. 195), die zu einem endgültigen, dem Einkommen des Empfängers zuzurechnenden Aktivposten in seiner Wirtschaftsführung erst mit dem Tage der Fälligkeit des Gehaltsanspruches wurde. Der Betrag ist im Zahlungsjahre zwar vorläufig vereinnahmt, aber noch nicht im Sinne des § 11 EStG. als Einkommen zugeflossen. Der Steuerpflichtige hat ihn vielmehr dem Einkommen desjenigen Jahres hinzuzurechnen, dem er wirtschaftlich zugehört, ebenso wie der buchführende Kaufmann eine Einnahme, die wirtschaftlich erst in die nächste Buchungsperiode gehört, als transitorische Posten aus der Bilanz des Einnahmejahres in das neue Jahr, dem sie wirtschaftlich zugehört, hinüberführt.

Soweit es sich bei den Vorschüssen um laufende Bezüge aus nichtselbständiger Arbeit handelt, gilt jetzt die Ausnahmeregelung des § 11 Abs. 3 EStG.

Diesen hier zutage getretenen Grundgedanken haben die Gerichte auch bereits unter der Herrschaft des alten EStG. vertreten. Das PrOVG. hat in einem Falle, in dem auf später fällig werdende Pachtraten Vorschüsse gegeben waren, entschieden, daß damit noch nicht der Pachtzins gezahlt gewesen sei, sondern daß der Verpächter Kredit in der Erwartung späterer Verrechnung auf fällig werdende Pachtraten gewährt habe. Demgemäß hat es angenommen, daß die Vorschüsse Einnahmen des Verpächters erst in dem Jahr werden, in dem sie auf die in diesem fällig werdenden Pachtvertrage verrechnet werden (OVG.i.St. 16, 115). Ferner hat das OVG. entschieden, daß die Fälligkeit von Zinsen der Reichs- und Staatsanleihen nicht dadurch verschoben werde, daß das Reich und der Staat sich einseitig zu vorzeitiger Zahlung bereit erklären (OVG.i.St. 17, 44). Demgemäß sind Zinsen von Wertpapieren, die z. B. an sich am 2. Januar 1932 fällig werden, aber aus Zweckmäßigkeitsgründen schon in den letzten Tagen des Dezember 1931 gezahlt werden, Einkünfte des Jahres 1932.

An diesem Standpunkt der früher zuständigen Gerichte hat auch der RFH. in bezug auf das neue EStG. festgehalten. U. a. hat er entschieden, daß einem nichtbuchführenden Provisionsvertreter gezahlte Vorschüsse zwar grundsätzlich als im Zeitpunkt ihrer Zahlung zugeflossene Einnahmen anzusehen sind. Sie sind jedoch bei der Veranlagung insoweit nicht zu berücksichtigen, als im Zeitpunkt der Veranlagung feststeht, daß sie zurückzuzahlen sind oder Vorschüsse

auf im abgelaufenen Steuerabschnitte noch nicht verdiente Provisionen darstellen.

Vorschüsse auf Provisionen werden den Agenten keineswegs zur Sicherung künftiger Provisionen gegeben. Er erhält sie, um Spesen oder seinen Lebensunterhalt zu bestreiten. Sie sind im voraus geleistete Zahlungen. Doch wird man nicht jede derartige Zahlung als Einnahme behandeln dürfen. Eine Zahlung kann im voraus geleistet werden, einmal auf einen bereits entstandenen, noch nicht fälligen Anspruch, sodann auf einen noch nicht entstandenen Anspruch. Im letzten Falle erscheint die Vorauszahlung stets unter der auflösenden Bedingung gegeben, daß sie zurückzuhalten ist, wenn der Anspruch nicht zur Entstehung gelangt. Aber auch, wenn der Anspruch bereits entstanden ist und die Vorauszahlung vor Fälligkeit geleistet wird, kann u. U. noch die Verpflichtung zur Zurückzahlung in Frage kommen, nämlich, wenn sich bei Fälligkeit ergibt, daß die Vorauszahlung höher war als die endgültige Forderung. Eine Einnahme bildet sonach der Vorschuß nur insoweit, als „ihn der Steuerpflichtige endgültig behalten kann" (Blümich-Schachian S. 16). Von diesem Gesichtspunkt aus bilden die Vorschüsse auf Provision in der Regel keine Einnahme des Agenten im Sinne des § 14 EStG. Hier rechnet also der RFH. bei einem nichtbuchführenden Agenten laufende Vorschüsse, die vor Beginn des Verdienstzeitraumes zugeflossen sind, in entsprechender Anwendung des § 11 Abs. 3 EStG. dem Steuerabschnitt zu, in dem die entsprechenden Beträge als Provisionen tatsächlich verdient sind. Wenn sich auch § 11 Abs. 3 dem Wortlaut nach nur auf laufende Bezüge aus nichtselbständiger Arbeit bezieht, so ist doch nach Ansicht des RFH. eine Ausdehnung des ihm zugrunde liegenden Gedankens, ausschließlich durch Verwertung der persönlichen Arbeitskraft erzielte Einnahmen demjenigen Steuerabschnitt zuzurechnen, in dem die Arbeitstätigkeit entfaltet wurde und zu dem sie daher wirtschaftlich gehören, auf die laufenden Bezüge der Agenten, deren Einnahmen ebenfalls lediglich auf der Verwertung ihrer Arbeitskraft beruhen, geboten. Wenn es sich dagegen um einen nach dem HGB. Bücher führenden Agenten handelt, wird der Gewinn nach § 13 EStG. ermittelt und der Agent kann dann in Höhe der überschießenden Vorschüsse einen entsprechenden Passivposten in die Bilanz einsetzen und dadurch ihre Besteuerung, als Einnahmen des Steuerabschnitts, in dem die Vorschüsse über das tatsächlich Verdiente hinaus gezahlt worden sind, vermeiden (RFH. vom 7. 12. 1927 — VI A 309/27 in StW. 1928, Erg.-Heft 1 Sp. 414 Nr. 232).

Ganz anders verhält es sich bei Vorschußzahlungen an auf Privatdienstvertrag Angestellte, gleichgültig, ob sie sich in gehobener oder in untergeordneter Stellung befinden. Entscheidend ist die Absicht, in der die Vorschüsse gewährt werden. Wird ein Kredit beabsichtigt (credendi causa), so liegt ein Darlehn vor. Soll die an sich erst später zu tilgende Gehaltsforderung schon vorzeitig erfüllt werden (solvendi causa), so handelt es sich um echte, lohnsteuerpflichtige Gehaltszahlungen. So hat der RFH. entschieden: Ein Filialleiter, der als Gehalt die Hälfte des nach Jahresschluß ermittelten Reingewinns seiner Niederlassung zu verlangen hat und im voraus Vorschüsse darauf entnimmt, hat

sie als Einnahme des Jahres der Entnahme zu versteuern. Die Vorschüsse werden als auflösend bedingte Gehaltszahlungen aufgefaßt, und die auflösende Bedingung des Nichterzielens eines sie erreichenden Gewinns ist erst dann nach § 148 Satz 1 AO. a. F. zu berücksichtigen, wenn der Eintritt der Bedingung zur Zeit der Veranlagung feststand. § 11 Abs. 3 EStG. kommt nicht in Frage (RFH. vom 9. 3. 1927 in StW. 1927 Sp. 25; a. A. Blümich-Schachian S. 162, die den Tantiemeanspruch als aufschiebend bedingt durch die Feststellung des Gewinns ansehen). Entnimmt der alleinige Gesellschafter und Geschäftsführer einer GmbH. Beträge darlehnsweise, so kann u. U. angenommen werden, daß eine verdeckte bzw. vorweggenommene Gewinnausschüttung vorliegt und die entnommenen Beträge Kapitaleinkommen des Gesellschafters darstellen (RFH. vom 8. 8. 1929 in Erlaß u. Entsch. November 1929 S. 310).

Für Tantiemezahlungen gilt nichts anderes. Sind Tantiemezahlungen bereits vorschußweise während des Geschäftsjahres gezahlt oder in der Weise gutgeschrieben, daß eine Verfügungsmäßigkeit für den Angestellten gegeben war, so bilden diese Beträge, von denen bereits Lohnsteuer entrichtet worden ist, auch für die endgültige Einkommensteuer Einkommen des entsprechenden Jahres, in dem sie gezahlt oder gutgeschrieben sind. Daß unter Umständen eine Überzahlung stattfindet, so daß bei der Endabrechnung eine Rückzahlung erfolgen muß, ist nach Auffassung des RFH. (Urteil vom 4. 7. 1928 — VI A 543/28) kein grundsätzliches Hindernis, Vorschüsse schon als Gehaltszahlungen anzusprechen. Im allgemeinen soll davon ausgegangen werden, daß ein besonderer Darlehnsvertrag bei Vorschußzahlungen nicht beabsichtigt wird. Ist demgemäß mit einer Rückzahlung nicht zu rechnen, so empfiehlt es sich, die gezahlten Beträge ausdrücklich als Darlehn zu bezeichnen.

Aber auch dieses erfährt eine verschiedene Behandlung.

### c) Darlehn.

§ 14 EStG. macht bekanntlich einen Unterschied zwischen den verschiedenen Einkommensbegriffen. Es verweist nur auf diejenigen Fälle, in denen als Einkommen der Überschuß der Einnahmen über die Ausgaben versteuert wird oder der aus diesem Überschuß zuzüglich oder abzüglich der sich aus der Vergleichung des Betriebsvermögens gemäß § 12 Abs. 1 EStG. bei Steuerpflichtigen ohne handelsrechtliche Buchführung sich ergebende Gewinn.

Aus diesem gegensätzlichen Bestehen der Einkommensbegriffe könnte sich auch eine verschiedenartige Behandlung der Darlehn ergeben. Dort, wo den Gegenstand der Einkommensteuer der Gewinn bildet, namentlich also, wo ordnungsmäßige Buchführung vorliegt und somit der Vermögenszuwachs entscheidet, bildet das Darlehn zwar eine Einnahme. Doch tritt diese praktisch nicht in Erscheinung, weil auf der Gegenseite eine entsprechende Buchung vorgenommen werden muß, wonach der gleiche Betrag als Schuldposten erscheint.

Anders verhält es sich jedoch, wenn der Einnahmeüberschuß Gegenstand der Versteuerung bildet. Da der Darlehnsempfänger über den erhaltenen Betrag frei verfügen kann, könnte man ihn als Einnahme ansehen, weil die Ver-

pflichtung zur Rückgabe nur obligatorisch besteht. Vom wirtschaftlichen Standpunkt aus betrachtet bleibt aber dieser Teil der Einkünfte belastet mit der Verpflichtung zur Rückgewähr. Nach der Quellentheorie würde auch die Quelle fehlen, aus welcher das Darlehn als Einnahme zufließen könnte. Demnach liegt bei einer Besteuerung des Einnahmeüberschusses keine Einnahme vor, wenn der Empfänger ein Darlehn erhält, sondern eine auf das Vermögen zwar erheblich einwirkende, einkommensteuerlich aber außer Betracht bleibende Tatsache.

Ein besonderer Fall der Darlehn bedarf jedoch noch der Erwägung. Es kommt vielfach vor, daß der alleinige Gesellschafter einer AG. oder GmbH. (sog. Einmanngesellschaft) laufend Beträge seinem Gewerbebetrieb entnimmt und diese auf Darlehnskonto verbucht. Es braucht keinem Zweifel zu unterliegen, daß es sich hier rechtlich um echte Darlehn handelt. Doch ist gerade dieser Fall in Anwendung des § 4 AO. a. F. von seiner wirtschaftlichen Bedeutung aus zu betrachten und entsprechend zu würdigen. Sollte im Einzelfalle die Handhabung so sein, daß diese Darlehn am Schlusse des Geschäftsjahres gegen den Anspruch auf Gewinnausschüttung aufgerechnet werden, dann darf man wohl schon aus diesem Grunde die Entnahmen trotz ihres darlehnsähnlichen Rechtscharakters als vorweg ausgeschütteten Gewinn bezeichnen. Sie sind demnach als Einnahmen im Zeitpunkt des Zufließens zu versteuern. Aber es gibt auch noch andere Gesichtspunkte, die solchen Darlehn den Charakter zugeflossener Beträge im Sinne des § 11 EStG. zu geben vermögen. Wenn die Vermögenslage des Darlehnsermpfängers eine derartige ist, daß überhaupt eine Rückzahlung nicht in Frage kommen kann oder, wenn aus der Handhabung während einer Reihe von Jahren der Schluß gezogen werden kann, daß diese Darlehn nicht zurückgezahlt werden wollen, sei es, daß keine Rückzahlungen geleistet wurden, oder sei es, daß keine Aufrechnung gegen Ansprüche eines Gesellschafters an der Gesellschaft stattfanden, dann erscheint es nach Ansicht des RFH. gerechtfertigt, derartige Darlehn als „Gewinnausschüttungen" und demnach als im Sinne des § 11 EStG. zugeflossene Beträge zu bezeichnen. Diesen Standpunkt nahm der RFH. in einer Reihe von Urteilen ein. Er milderte allerdings auch hier seine ursprüngliche, krasse Auffassung, indem er Sonderverhältnisse entsprechend würdigte. So konnten z. B. solche Darlehn dann freibleiben, wenn ein unabweisbarer Zwang zur Aufnahme von Darlehn vorlag (infolge Krankheit in der Familie des Einmanngesellschafters oder infolge sonstiger unverschuldeter Zwangslage usw.). In diesen Fällen glaubt der RFH. es dem Einmanngesellschafter nicht zumuten zu dürfen, die Darlehn bei einem Kreditinstitut gegen verhältnismäßig hohe Zinsen nehmen zu müssen. Es sollte in solchen Fällen dem Einmanngesellschafter freistehen, einen billigeren oder vielleicht gar kostenlosen Kredit bei seiner Gesellschaft aufzunehmen.

Vom rein betriebswirtschaftlichen Standpunkt aus ist allerdings gegen die Auslegung des RFH. zu sagen, daß es sich hier um eine Rückwandlung des früher einmal unbezahlten Stammkapitals in Privatvermögen handelt. Wenn schon die steuerliche Handhabung sich an die äußere Form, in die die steuerlichen Tatbestandsmerkmale gehüllt werden, halten darf, dann erscheint die

Forderung, derartige Kapitalentziehungen nicht auch steuerlich als Kapitalrückzahlungen zu behandeln, unbillig. Gerade wenn der Wille erkennbar ist, diese Darlehn niemalsmehr zurückzuzahlen, sollte man annehmen dürfen, daß es sich dann eben um endgültig entzogene Betriebsmittel auf Kosten der Kapitalkraft des Unternehmens handelt. Es müßte dann auch steuerlich eine Kapitalrückzahlung anerkannt werden. Daß es zu einer echten Kapitalrückzahlung der Liquidation oder eines Beschlusses der Herabsetzung des Stammkapitals bedarf, dürfte nicht im Wege stehen. Solange diese nicht beschlossen ist, müßte es steuerlich anzuerkennen sein, daß diese Zahlungen in der Bilanz unter einer Position in den Aktiven — etwa unter der Bezeichnung „zurückgezahltes Stammkapital" erscheinen.

Bei dieser Gelegenheit muß auch darauf eingegangen werden, wie es steht bezüglich der Darlehnszinsen in den Fällen, in denen entweder mit dem Darlehnsnehmer ein gegenüber dem übrigen Zinssatz zu geringer Zins oder überhaupt kein Zins vereinbart wird. Der RFH. stand früher auf dem Standpunkt, daß es sich in solchen Fällen um dem Steuerpflichtigen zugeflossene Güter handelt. In seiner Entscheidung vom 18. 12. 1929 — VI A 958/29 in StW. 1930 Nr. 346 und Erl. u. Entsch. 1930 Sp. 141 ging der VI. Senat von der Ansicht seiner früheren Entscheidung ab, daß bereits im Zeitpunkt der Hingabe der Darlehnsbeträge beispielsweise den Vorstandsmitgliedern als Arbeitslohn ein geldwerter Vorteil zugeflossen sei, dessen Wert geschätzt werden müsse (vgl. StW. 1926 Nr. 428 und 1927 Nr. 472). Gleichzeitig behandeln diese Urteile noch die Frage: Ist ein langfristiger, unkündbarer Kredit eine geldwerte Zuwendung?

Das neuerliche Urteil sieht in der Einräumung des zinslosen und auf 10 Jahre unkündbaren Darlehns keine dem Darlehnsempfänger bereits zugeflossene Einnahme, sondern im Sinne der Verkehrsauffassung vorwiegend nur eine Nutzungsberechtigung oder Nutzungsmöglichkeit. Es erklärt es auch für unbillig, wenn einerseits die Einräumung der Nutzungsberechtigung, andererseits aber auch die auf Grund der Nutzungsberechtigung aus dem hingegebenen Kapital tatsächlich gezogenen Nutzungen nochmals besteuern würden, wie z. B. die Zinsen, falls die Empfänger ihrerseits die empfangenen Beträge angelegt hätten. Eine derartige Doppelbesteuerung würde auch im vorliegenden Falle eintreten, wenn der Steuerpflichtige einerseits laufend die jeweilige Zinsersparnis, andererseits aber auch den Mietwert des aus den Darlehnsbeträgen hergestellten Eigenwohnhauses versteuern müßte. Die Gewährung eines unverzinslichen und bis zum dienstlichen Ausscheiden des Empfängers unkündbaren Darlehns kann weder als bereits mit der Darlehnsgewährung zugeflossenen Einnahmen noch in Höhe der laufend ersparten Zinsen zur Einkommensteuer herangezogen werden (RFH. vom 24. 7. 1929 in Erl. u. Entsch. 1929 S. 308 u. 1930 S. 141). Es muß aber im Einzelfalle immer geprüft werden, ob ein echtes Darlehn vorliegt und die Summe nicht etwa als ein Arbeitslohn gegeben wurde, oder ob nicht mindestens ein Teil des hingegebenen Betrags für die Wirklichkeit als bereits bezogener Arbeitslohn betrachtet werden kann. Im vorliegenden Falle handelt es sich um ein zum Zwecke eines Villenbaues gegebenes Darlehn für

den Direktor einer A.G. durch die arbeitgebende Gesellschaft selbst. Der RFH. entscheidet sich dafür, daß gegebenenfalls der Betrag in Betracht kommen würde, um den die insgesamt von der AG. hingegebene Summe den Grundstückswert oder vielmehr die insgesamt für das Haus gemachten Aufwendungen übersteigt. Diesen Unterschiedsbetrag schon jetzt steuerlich zu erfassen, ließe sich auch damit rechtfertigen, daß insoweit der hingegebenen Summe entweder die Zweckgebundenheit von vornherein fehle oder der Pflichtige doch über diesen Teil des Darlehns frei verfügt hat (RFH. vom 18. 12. 1929 in StW. Nr. 345).

### d) Mischtatbestände.

Neben diesen verhältnismäßig einfach zu beantwortenden Fällen gibt es zahlreiche andere, in denen es mit Schwierigkeiten verknüpft sein wird, den Zeitpunkt des Zufließens festzustellen oder auseinanderzuhalten, ob es sich um tatsächliche Eingänge oder steuerrechtlich in Betracht kommende Einnahmen handelt. Ein Rechtsanwalt führt z. B. für seinen Mandanten zwei Prozesse. Da er ihn als vertrauenswürdig kennt, verzichtet er auf Gebührenvorschuß, da der Mandant ihn ermächtigt, aus dem Eingang in der zweiten Sache (Streitsummme) seine Gebühren zu entnehmen. Diese eingegangene Streitsumme zerfällt nun in zwei Posten: Der eine (vorausgesetzt, daß die Streitsumme seine Gebührenforderung übersteigt) ist reiner Durchgangsposten, der an seinen Mandanten abzuführen ist. Den anderen Teil kann er als Gebührenvorschuß behalten, also vereinnahmen. Nun kann sich ein Prozeß aber lange hinziehen, Beweisaufnahmen, persönliche Ausgaben für die Reise zur Inaugenscheinnahme erfordern, Schreibgebühren können ins Ungemessene wachsen, usw. In solchen Fällen weiß der Anwalt fast niemals, was bloßer Kasseneingang ist oder Einnahme für seine Tätigkeit. Es handelt sich hier also um die Frage, wann Eingänge zu steuerbaren Einnahmen werden, also um den Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld.

Oder ein Theaterdirektor erhält zugleich mit dem Eintrittspreis die Lustbarkeitssteuer. Die Versicherungsgesellschaft zieht gleichzeitig mit der Prämie die Versicherungssteuer ein. Derartige Beträge sind nicht durchlaufende Posten, da der Einnehmende sie nicht für fremde Rechnung einzieht. Die Verpflichtung zur Bezahlung besteht als seine eigene Schuld gegenüber dem Dritten, dem Forderungsberechtigten. Die Roheinnahme wird also nicht gemindert, sondern nur ein abzugsfähiger Posten gebildet.

Oder eine Kesselwagenfirma vermietet Kesselwagen, und zwar nach ihren Bedingungen stets in dem Zustande, in dem sie sich befinden. Auf Wunsch des Mieters läßt sie die Wagen vor Ablieferung zuvor reinigen, aber auf Kosten des Mieters. In diesem Falle bildet die Miete eine Einnahme, die Reinigungskosten einen durchlaufenden Posten. Anders hingegen, wenn der Architekt bei einem Bau Aufträge an Handwerker weiterleitet. Die für sie erhaltenen Beträge gelten nicht als Durchgangsposten, sondern als seine eigene Einnahme.

Die Verbuchung bereitet insoweit keine Schwierigkeiten, als doppelte Buchführung gewählt ist, weil jeder Kasseneingang sich automatisch in seiner Gegen=

wirkung auf dem betreffenden Personenkonto des Einzahlenden als Kreditposten zeigt. Bei der einfachen Buchführung indessen kommt der steuertechnische Unterschied zwischen Kasse- und Einnahmebuch in Betracht. In das Kassebuch gelangt jeder Betrag, der zugeht, gleichgültig aus welchem Grunde, also auch die reinen Durchgangsposten. Im Einnahmebuch werden nur Posten verbucht, die im wirtschaftlichen Interesse des Buchführenden eingehen.

## III. § 11 Abs. 1 Satz 2: Zweifelhafte Forderungen.

In § 11 Abs. 1 Satz 2 EStG. wird eine Ausnahme von der Regel gemacht, daß Einnahmen innerhalb des Steuerabschnitts als bezogen gelten, in dem sie fällig geworden oder, ohne fällig zu sein, dem Steuerpflichtigen tatsächlich zugeflossen sind. Es heißt hier: „Soweit ein geschuldeter Betrag in einem Steuerabschnitt fällig geworden, sein Eingang aber zweifelhaft geworden ist, kann der Steuerpflichtige ihn bis zu dem Steuerabschnitt unberücksichtigt lassen, in dem er einbringlich wird."

Der Eingang, also das tatsächliche Zufließen solcher Einnahmen kann aus verschiedenen Gründen zweifelhaft werden, und zwar entweder

a) weil der Schuldner seine Verpflichtung zur Leistung der Einnahmen überhaupt bestreitet, oder
b) weil der Schuldner die Höhe der Forderung, also den Umfang der die Einnahme bildenden Leistung bestreitet, oder
c) weil der Schuldner voraussichtlich nicht in der Lage ist, die Leistung zu bewirken.

Unter diese zweifelhaften Einnahmen fallen naturgemäß nicht solche Forderungen, die zwar am Fälligkeitstage noch nicht eingegangen sind, deren Eingang aber mit Sicherheit zu erwarten ist. Es handelt sich hier beispielsweise nicht um die am 31. 12. noch nicht eingelösten Koupons, um die an diesem Tage fälligen Hypothekenzinsen, Miet- oder Pachtgelder, die vom Schuldner bereits eingezahlt oder überwiesen, die jedoch noch nicht eingelaufen sind oder deren Eingang von der Bank oder vom Postscheckamt möglicherweise wegen eines dazwischenliegenden Sonn- oder Feiertages noch nicht bestätigt ist. Sie sind den zugeflossenen Einnahmen gleichzustellen.

Die Umstände, die die Zweifel an der Einbringlichkeit der Forderung begründen können, mußten nach der früheren Rechtsauffassung schon am Ende des Steuerjahres vorliegen, für den die Einnahme an sich anzusetzen ist (RFH. vom 17. 7. 1928 in StW. 1928 Nr. 513). Gegen diese Festlegung einer späteren Grenze des Zeitpunktes machten sich erhebliche Einwendungen von seiten der Wirtschaft geltend. Auch war eine praktische Handhabung mit außerordentlichen Schwierigkeiten verknüpft. Denn wie sollte dem Steuerpflichtigen nachgewiesen werden, er habe am Bilanzstichtage noch nicht wissen können, daß sein Schuldner zahlungsunfähig geworden sei oder (eine noch größere Schwierigkeit)., daß Bedenken gegen seine Zahlungsfähigkeit zu Recht bestehen. Aus diesen Gründen verließ der RFH. seine frühere Auffassung und

ließ eine Berücksichtigung von Tatumständen zu, die erst zum Zeitpunkt der „Bilanzaufstellung“ in Erscheinung treten.

Nicht zu den zweifelhaften Eingängen gehören jedoch alle die Fälle, in denen sie bereits „zugeflossen“, aber wieder weggeflossen sind, z. B. die Bank, bei der die Einzahlung erfolgte, wird zahlungsunfähig. Der nichtbuchführende Kaufmann, der § 11 Abs. 1 EStG. gegen sich gelten lassen muß, steht in diesem Falle ungünstiger da, denn er erhält gegebenenfalls nur Steuermilderung wegen ungünstiger wirtschaftlicher Verhältnisse (§ 56 EStG.), während der buchführende Kaufmann diesen Verlust berücksichtigen darf. Für ihn gilt ja auch nicht § 11 Abs. 1 Satz 2 EStG. Soweit also aus dem einen oder dem anderen Grunde der Eingang einer Einnahme zweifelhaft ist, hat der Pflichtige die freie Wahl, den geschuldeten Betrag in dem Steuerabschnitt zu versteuern, in dem er fällig geworden ist, selbst wenn er tatsächlich noch nicht eingegangen ist. Die Steuerbehörden haben auf die Entschließung des Pflichtigen keinen Einfluß. Nur in dem einen Falle dürfen sie gegen seinen Willen von ihm berücksichtigte Beträge ausschalten, wenn diese im Steuerabschnitt weder fällig geworden, noch, ohne fällig geworden zu sein, tatsächlich eingegangen — zugeflossen — sind (Strutz, Kommentar S. 643). Der Pflichtige mag dafür vielleicht seine Gründe haben, möglicherweise, weil er durch die Einsetzung in einem späteren Abschnitt eine erhöhte Steuer fürchtet. Dieses sein Interesse kann aber angesichts der Bestimmung im § 11 Abs. 1 Satz 2 EStG. nicht durchschlagen. Außenstände, die wegen Zweifelhaftigkeit bisher unberücksichtigt geblieben sind, müssen spätestens als Einnahmen desjenigen Steuerabschnitts behandelt werden, in dem sie einbringlich werden. Einbringlich werden sie, wenn die bisherige Zweifelhaftigkeit in Wegfall kommt, also auf den Eingang mit Sicherheit gerechnet werden kann. Wenn ein geschuldeter Betrag für einen Steuerabschnitt als einbringlich in Ansatz gebracht ist, dann kommt sein tatsächlicher Eingang in einem späteren Zeitpunkt für die Einkommenssteuer nicht mehr in Betracht, da er ja in dem Einkommen des Steuerjahres, in dem er einbringlich geworden ist, bereits enthalten war und versteuert ist (Strutz, Kommentar S. 644). Anders hingegen, wenn ein als einbringlich angesehener Betrag sich in einem späteren Steuerabschnitt als uneinbringlich erweist. Dann kann die zu Unrecht als Einkommen berücksichtigte Forderung als Ausgabe nachträglich in Abzug gebracht werden (Becker S. 244). Anderer Ansicht sind Strutz (S. 644) und Kuhn (S. 196), doch m. E. zu Unrecht. Es ist Becker beizupflichten, wenn er meint, daß das EStG. vermutlich Einkommen versteuern will, und zwar alles wirklich erzielte, aber eben nur erzielte, dagegen nicht Hoffnungen und Erwartungen, die sich später als trügerisch erweisen. In erster Linie stellt doch das Gesetz auf das tatsächliche Zufließen ab und diesem tatsächlichen Zufließen steht das Fälligwerden von Ansprüchen auf Einnahmen, wie sich aus dem zweiten Satz ergibt, nur dann und nur insoweit gleich, als keine Zweifel an dem baldigen Eingang oder der jederzeitigen Verfügbarkeit über die Beträge besteht, so daß die Fälligkeit wirtschaftlich dem Zufließen gleichsteht. § 11 Abs. 1 Satz 2 EStG. findet jedoch immer nur auf die Ermittlung der Einkünfte im Sinne des § 6 Abs. 1 Nr. 4—8 EStG. Anwendung, während

die Bewertung von Forderungen als Gegenstände des Betriebsvermögens bei Ermittlung der Einkünfte im Sinne des § 6 Abs. 1 Nr. 1—3 EStG. sich ausschließlich nach §§ 12, 13 EStG. in Verbindung mit §§ 19, 20 EStG. regelt. Wenn also ein Kaufmann in einem Jahr einen Außenstand übersehen oder ihn irrigerweise für zweifelhaft gehalten hat und der Betrag in einem späteren Wirtschaftsjahr eingeht, oder wenn er irrtümlich einen Außenstand, dessen Eingang schon damals unsicher war, als vollwertig behandelt hat, so gleicht sich dies infolge der Buchführung ohne weiteres aus; es werden deshalb die nachträglichen Eingänge oder Ausfälle kaufmännisch und steuerrechtlich in der Regel dem Jahre zugerechnet, in dem die Berichtigung der Irrtümer erfolgt, wie denn auch der Kaufmann in diesen Fällen nicht die Bilanzen aller dazwischenliegenden Jahre ändern wird. Es ist deshalb auch diesem Kaufmannsgebrauch entsprechend in der Rechtsprechung des RFH. anerkannt, daß bei der irrtümlichen Abschreibung einer für uneinbringlich gehaltenen Forderung und dem späteren Eingang der Forderung die Steuerbehörde nicht verlangen kann, daß der nachträgliche Eingang zu einer Berichtigung der Veranlagung des früheren Jahres führen müßte. Die Umkehrung dieses Gedankenganges ist, daß die Zurechnung auch dann für spätere Jahre gilt, wenn das Einkommen zufällig in dem späteren Jahre höher ist und deshalb die Zurechnung bei dem späteren Jahre zu einer besonders starken Steuererhöhung führt (RFH. vom 27. 8. 1930 — VI A 1354/30 im StW. 1930 Nr. 1180).

## IV. Stundungen.

Hier ist hinsichtlich der Frage des Zufließens zu unterscheiden, ob die Stundung zugunsten des Pflichtigen oder zugunsten seines Schuldners gewährt wird.

### 1. Stundungen zugunsten des Steuerpflichtigen.

Wenn der Gläubiger dem Schuldner Stundung gewährt, so wird hierdurch der Fälligkeitstermin hinausgeschoben, dies gilt auch für eine nach dem Ablauf des ursprünglichen Fälligkeitstermins gewährte Stundung. Stillschweigende Nachsicht dagegen berührt den Fälligkeitstermin nicht, es sei denn, daß aus den Umständen zu entnehmen ist, daß ein anderer Fälligkeitstermin bestimmt werden sollte. Vielfach werden Verträge mit gehobenen und leitenden Angestellten geschlossen, wonach ein Teil des Gehaltes bar ausgezahlt wird, während der restliche Betrag im Geschäft stehen bleibt, ihm gutgeschrieben und verzinst werden soll. Soweit der Betrag nicht bar ausgezahlt wird, arbeitet er von der Gutschrift an für den Angestellten im Betriebe weiter und wirft Zinsen gleich angelegtem Spargeld für den Angestellten ab. Eine solche Anlage ist keine bloße Zukunftshoffnung, sondern ein realer Vermögenswert. Sie setzt voraus, daß der Anlegende den Gegenstand der Anlage zu seiner Verfügung erhalten hat. Die Sachlage ist nicht anders, als wenn der gesamte Betrag aus-

gezahlt wäre und der Angestellte ihn für die Zeitdauer des Vertrages einer dritten Bank oder Sparkasse als Spar- oder Depositengeld übergeben hätte mit der Vereinbarung, daß er für die oben genannte Zeit nur zugunsten der Arbeitgeberin darüber verfügen dürfe, da die Arbeitgeberin auf Grund der Gestaltung des Arbeitsvertrages wegen etwaiger späterer Gegenansprüche Sicherheit in Gestalt der gesperrten Anlage verlange. Man kann aber nicht sagen, daß diese Art der Pfandgebung dem Kontoinhaber das wirtschaftliche Eigentum an den Anlagewerten entzieht. Er bleibt vielmehr der Verfügungsberechtigte. Wenn nun der Arbeitgeber selbst die Tätigkeit jener — angenommenen — Bank oder Sparkasse übernimmt, so wird dadurch um so mehr der Charakter der Anlage bewiesen, und um so deutlicher zeigt sich der bankmäßige Charakter des Geschäftes, wenn Vereinbarungen über den Zinssatz und die halbjährlichen Zinsberechnungen getroffen werden. Liegt der Fall aber so, dann muß der angelegte Betrag dem Angestellten zur Verfügung gestellt sein. Diese liegt in der Gutschrift, die Gutschrift muß also als zahlungsgleiche Erfüllung des Gehaltsanspruches angesehen werden.

Die Gutschrift ist ferner ein die Gehaltszahlungen des Jahres endgültig abschließender Akt. Es wäre nicht richtig, wenn man in solchen Fällen die Gutschrift als auflösend bedingt bezeichnen wollte, in denen der Angestellte am Verlust beteiligt ist. Denn ein Verlust in späteren Jahren bedeutet doch lediglich, daß der betroffene Angestellte von der Lastschrift an, also nach Ablauf frühestens des der Gutschrift folgenden nächsten Wirtschaftsjahres, einen bestimmten Betrag an den Arbeitgeber zahlen soll, nicht aber, daß nunmehr etwa gar rückwirkend die frühere Gutschrift ganz oder teilweise in Wegfall kommt. Es tritt vielmehr lediglich wie bei jedem Abrechnungsverkehr eine Verrechnung der Soll- und Habenseite infolge des neuen Debetpostens ein. Demnach ist also der ganze Betrag, sowohl der bar vereinnahmte, wie der gutgeschriebene zugeflossen, und zwar in dem Steuerabschnitt, in dem die Gutschrift erfolgte, weil sie im Interesse des Angestellten geschah. In diesem Sinne hat der RFH. in seinen Urteilen vom 23. 5. 1928 in RStBl. 1928 S. 343 und vom 31. 10. 1928 in StW. 1928 Nr. 65 entschieden.

### 2. Stundungen zugunsten des Schuldners des Steuerpflichtigen.

Man wird hier im allgemeinen sagen können, daß Abreden darüber, daß die Zahlung an sich fälliger Beträge nicht erfolgen soll, die Frage, ob Einkünfte als bezogen gelten, dann entscheidend beeinflussen können, wenn die Auszahlung von Einkünften nicht zugunsten des Empfangsberechtigten unterbleibt, sondern weil der Arbeitgeber wirtschaftlich nicht in der Lage ist, die zugestandenen Beträge auszuzahlen. In diesem Falle können Abmachungen vorliegen, die die Fälligkeit der Einkünfte und damit deren Steuerpflicht hinausschieben (RFH. vom 22. 2. 1928 — VI A 311/27 in RStBl. 1928 S. 177). Auch bei Tantiemen, auf deren Zahlung wegen ungünstiger Lage der Gesellschaft vorläufig verzichtet worden ist, gilt das gleiche, wobei es sogar unerheblich ist, daß die Beträge dem Gläubiger in den Geschäftsbüchern der Firma gutgeschrieben

sind. Die Verfügungsberechtigung ist in solchen Fällen aufschiebend bedingt und trotz formeller Gutschrift also noch nicht zugeflossen (RFH. vom 8. 9. 1930 in Eildienst d. dtsch. StZ. vom 31. 10. 1930; Urteil vom 22. 2. 1928 in StW. 129, 1928, Heft 5 Nr. 179 und Zeitschrift für Aktiengesellschaften 1928 Nr. 9/10 S. 67). Das Entscheidende ist eben, daß der Berechtigte sich der tatsächlichen Verfügungsgewalt über seine Einkünfte freiwillig zugunsten eines andern begeben hat. Daran ändert auch der Umstand nichts, daß möglicherweise der Pflichtige alleiniger Inhaber der Geschäftsanteile der Gesellschaft ist und so unmittelbar ein Interesse an dem Stehenbleiben der Zinsen hatte.

In einem anderen Urteil vom 11. 6. 1929 — VI A 603/28, RStBl. 1929 S. 454, bei dem es sich um Zinsen aus aufgewerteten Teilschuldverschreibungen handelte, bei denen der Schuldnerin das Recht eingeräumt war, die Auszahlung der Zinsen, wenn dies aus wirtschaftlichen Gründen notwendig sein sollte, bis zu einem Jahr nach der Fälligkeit zu verschieben, wobei die Schuldnerin allerdings verpflichtet war, die Zinsen den Obligationären an dem ursprünglichen Fälligkeitstermin gutzuschreiben und sie von diesem Zeitpunkt ab mit 8% zu verzinsen, führte der RFH. nochmals aus, daß, wenn Zinszahlungen an den Fälligkeitsterminen nur deshalb unterblieben sind, weil das Unternehmen sich damals in bedrängter finanzieller Lage befand und die Beträge nicht auszahlen konnte, die Gutschrift weiter nichts bedeutet, als die buchmäßige Feststellung einer entstandenen, aber noch nicht bezahlten Schuld. Dann liegt eine Stundung vor. Wenn dagegen die Verhältnisse so liegen, daß das Stehenlassen der Zinsbeträge auch vom Standpunkt der Obligationäre, die sämtlich gleichzeitig Aktionäre der Gesellschaft sind, vorteilhaft war, weil dadurch z. B. die Aufnahme eines teueren Bankkredites vermieden wurde, oder weil sie infolge der Stärkung des Unternehmens einen höheren Gewinn erwarten konnten, dann ist die Gutschrift als zahlungsgleiche Erfüllung, nämlich Vereinbarung eines Darlehns hinsichtlich der stehengebliebenen Zinsbeträge aufzufassen (Eildienst d. dtsch. StZ. vom 27. 9. 1929 Nr. 32 Sp. 615). Daß so eine gewisse Unstimmigkeit in der Besteuerung der Gesellschaft, die die Zinsschuld in Abzug bringen darf und in der Besteuerung des Pflichtigen als Gläubiger der Gesellschaft entstehen kann, ist wohl zuzugeben. Sie hat ihren Grund aber darin, daß für die Gesellschaft die Feststellung des Geschäftsgewinnes gemäß § 13 EStG. nach kaufmännischen Grundsätzen zu erfolgen hat, während für den Pflichtigen als Inhaber von Kapitalvermögen die Zinseinnahmen nach § 11 EStG. zu behandeln sind (RFH. vom 24. 7. 1929 — VI A 983/29).

## V. Einkommen aus eigener Tätigkeit.

### 1. Selbständige

#### a) Individuelle.

§ 11 EStG. stellt zwar an die Spitze den allgemeinen Leitsatz (Abs. 1 Satz 1), wonach Einnahmen innerhalb desjenigen Steuerabschnittes als bezogen

gelten, in dem sie fällig geworden oder, ohne fällig zu sein, dem Steuerpflichtigen tatsächlich zugeflossen sind. Doch erhält dieser Leitsatz keine allgemeingültige Bedeutung, da § 11 ihn selbst in zweifacher Hinsicht einschränkt:

1. Einnahmen, deren Eingang zweifelhaft ist, kann der Steuerpflichtige nach Abs. 1 Satz 2 bis zu dem Steuerabschnitt unberücksichtigt lassen, in dem sie einbringlich werden.

2. Bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft (§ 6 Abs. 1 EStG.), bei Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 6 Abs. 1 Nr. 2) und bei Einkünften aus sonstiger selbständiger Tätigkeit (§ 6 Abs. 1 Nr. 4) bleibt es dem Steuerpflichtigen, wenn er regelmäßige Abschlüsse für diese Einkünfte macht, überlassen, sie erst in dem Abschnitt als bezogen auszuweisen, in dem sie nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung spätestens in den Abschlüssen auszuweisen sind. Er kann sie schon früher ausweisen, wenn das den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht.

3. Laufende Bezüge aus nichtselbständiger Arbeit gelten, selbst wenn sie vorher zugeflossen sind, erst in dem Steuerabschnitt als bezogen, in dem sie verdient sind. Er kann sie jedoch wahlweise schon früher ausweisen, wenn sie zwar zugeflossen, aber noch nicht verdient sind.

§ 11 Abs. 1 Satz 1 gilt demnach

1. für diejenigen Steuerpflichtigen, die nicht den Gewinn, sondern den Überschuß der Einnahmen über die Ausgaben versteuern, also für Pflichtige, die Einkommen aus Kapitalvermögen, Vermietung und Verpachtung beziehen, für andere wiederkehrende Bezüge und sonstige Leistungsgewinne nach Maßgabe der §§ 41 u. 42 EStG.;

2. für Einnahmen aus selbständigen Erwerbstätigkeiten im Sinne von § 6 Abs. 1 Nr. 1—3 EStG., sofern für sie keine ordnungsmäßigen Abschlüsse gemacht werden;

3. innerhalb der Anwendungsgebiete unter 1 und 2 nur für Einnahmen, die entweder schon zugeflossen sind oder deren Eingang jedenfalls nicht zweifelhaft ist.

Es werden also alle Einnahmen aus einer individuellen Tätigkeit erfaßt, die selbständig ausgeübt wird. Eine Ausnahme macht nur die Versteuerung der Einkünfte aus Kapitalvermögen. In diesem Falle stellt entweder der darüber Verfügende neben seiner Arbeitskraft noch Kapital zur Verfügung oder aber er läßt das Kapital allein arbeiten. Einkünfte daraus können ihm zufließen

aa) als Geschäftsgewinn,
bb) als Zinsen, Renten und Dividenden.

### b) Beteiligung an Gesellschaften.

Beim Geschäftsgewinn ist zu unterscheiden, ob es sich um eine gewerbliche Tätigkeit oder um eine bloße Beteiligung handelt. Da sich § 11 Abs. 1 EStG. im wesentlichen auf die Einkommensarten 4—8 beschränkt, so folgt ohne weiteres, daß die Bestimmung unanwendbar ist bei Einkommen, das auf den Betrieb eines unter die Einkommensarten § 6 Ziff. 1—3 gerichteten Unter-

nehmens gerichtet ist. Das gilt für alle Gesellschafter, die als Mitunternehmer an der Gesellschaft anzusehen sind. Für sie gilt ihr Anteil am Geschäftsgewinn in dem Abschnitt als zugeflossen, in dem er verdient ist, nicht in dem Jahre, in dem er festgesetzt ist. Bei einer Kommanditgesellschaft sind Mitunternehmer die Gesellschafter einschließlich der Kommanditisten. Die Gesellschaft als solche ist kein selbständiges Steuersubjekt, sondern die Gesellschafter sind persönlich steuerpflichtig. Daraus folgt, daß der zur Verteilung bestimmte Gewinn von den Gesellschaftern bezogen wird, sobald ihn die Gesellschaft bezogen hat. Diese aber hat ihn in dem Jahre erzielt, in dem sie ihn verdient hat. Die Verteilung selbst spielt dabei keine Rolle.

Anders hingegen verhält es sich bei den Gesellschaften, die als solche Eigentümer des Betriebsvermögens sind (Körperschaften). Hier hat der RFH. (im Gegensatz zu Becker S. 249) den m. E. einzig richtigen Standpunkt vertreten, daß der Betriebsgewinn erst mit dem Beschluß der Generalversammlung für die Berechtigten fällig wird. Für die Kommanditgesellschaft auf Aktien liegt ein Urteil vom 12. 12. 1923 (Bd. 13 S. 166) vor. Hierzu führt der RFH. aus, daß die Kommanditgesellschaft auf Aktien nach § 320 II HGB. Eigentümerin des Betriebsvermögens sei. Nach § 329 könne der persönlich haftende Gesellschafter eine Entnahme aus dem Gewinn erst vornehmen, wenn dieser durch Beschluß der Gesellschaft festgestellt sei. Da bei einer Unterbilanz der Gewinn überhaupt in Wegfall kommen könne, handle es sich um eine aufschiebende Bedingung, nicht etwa um einen Anspruch, der der Höhe nach von dem Eintritt eines künftigen Ereignisses abhängig sei. Nach § 147 OA. a. F. werde aber Vermögen, dessen Erwerb vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung abhängt, erst berücksichtigt, wenn die Bedingung eingetreten ist.

Das gleiche muß gelten für die Gewinnanteile des stillen Gesellschafters (RFH. L.2, 342) und denen eines Gesellschafters einer GmbH. (RFH. VI A 331/27 vom 26. 10. 1927 — Kartei § 11 Abs. 1; Mrozek, Handkommentar vom 10. 8. 1925, siehe Nachtrag; RFH. vom 25. 4. 1928 — VI A 473/27 in StW. 1928 Nr. 512).

Der RFH. begründet die spätere Fälligkeit der Steuer des stillen Gesellschafters damit, daß erst nach Aufstellung der Bilanz der Gewinn feststeht. Nun ist es allerdings richtig, daß auch beim Einzelkaufmann und bei Personalgesellschaften der Gewinn sich erst nach Aufstellung der Bilanz genau feststellen läßt. Hier aber tritt recht augenscheinlich der Unterschied von Fälligkeit und Zufließen hervor. Für den stillen Gesellschafter, der im Normalfall keinen Einfluß auf die Geschäftsführung hat, errechnet sich sein Gewinn, den er in seine Bilanz einstellen kann, erst im Folgejahre des abgelaufenen Geschäftsjahres. Erst dann erhält er die Verfügungsgewalt über seinen Gewinn. Für den Einzelkaufmann und den tätigen Gesellschafter jedoch fließt der Geschäftsgewinn laufend während des ganzen Geschäftsjahres in Teilbeträgen zu. Er hat ihn während des Geschäftsjahres verdient und gleichzeitig eingenommen und muß ihn deshalb für diesen Steuerabschnitt versteuern. Andernfalls gelangte man zu dem mit der Steuergerechtigkeit im Widerspruch stehenden Ergebnis, daß der Inhaber einer Personalgesellschaft für das erste Geschäftsjahr

überhaupt keine Einkommensteuer zu bezahlen brauchte, da der Gewinn des ersten Geschäftsjahres ihm ja erst im zweiten Geschäftsjahre zugeflossen wäre, wenn man die Aufstellung der Bilanz als Maßstab für die Zuteilung des Einkommens auch für ihn ansehen wollte (ebenso Karger in DStZ. 1923 Nr. 12 S. 612).

In den Konsortialverträgen der stillen Gesellschafter finden sich jedoch vielfach Vereinbarungen, daß die Gesellschafter berechtigt sein sollen, vor Ablauf des Geschäftsjahres einen bestimmten Betrag auf den zukünftigen Gewinn abheben zu dürfen. Geschieht dies, so gelten diese Vorschüsse als in dem Zeitpunkt zugeflossen, in dem sie abgehoben werden. Allerdings sind die Gesellschafter verpflichtet, dieses im voraus Empfangene wieder zurückzuzahlen, wenn bei Aufstellung der Bilanz ein verteilbarer Gewinn nicht festgestellt wird oder infolge vorheriger Liquidation eine Gewinnausschüttung überhaupt unterbleibt. Mit der bloßen Berechtigung zur Abhebung wird jedoch der Tatbestand des tatsächlichen Zufließens nicht erfüllt. Es kommt vielmehr nur in Frage, ob die Gewinnansprüche infolge der Abtretungsberechtigung als fällig geworden anzusehen sind. Dem steht entgegen, daß die Gewinnansprüche infolge der Vereinbarung über die Abhebungsberechtigung noch nicht entstanden sind. Daran ändert auch die Buchung zugunsten der Gesellschafter nichts. Auch diese Buchung hat nicht den Erfolg, daß wirkliche Forderungen gegen die Gesellschaft entstanden. Es handelt sich um einen rein buchungsmäßigen Vorgang, der an den Rechtsverhältnissen nichts ändert (RFH. vom 26. 10. 1927 — VI A 331/27; RStBl. 1928 S. 25).

In der Entscheidung vom 24. 1. 1929 — VI A 213/28 — StW. 1929 Nr. 355 — wurde allerdings der einem stillen Gesellschafter zustehende Gewinnanteil auch trotz der Nichtauszahlung als vereinnahmt anerkannt, aber nur deshalb, weil nach der Sachlage eine Erhöhung der Kapitalbeteiligung angenommen werden konnte (RFH. in StW. 1929 Nr. 717 Sp. 316 vom 24. 7. 1929 — VI A 983/29).

Nicht anders verhält es sich bei den Vorschüssen der stillen Gesellschafter. Die Abschlagszahlung, die etwa auf Grund des bereits verdienten Lohnes der laufenden Woche vor deren Ende ausgezahlt wird, ist ein für allemal verdient und nicht zurückzuzahlen. Deshalb komme ich bei dem stillen Gesellschafter zu dem Ergebnis, daß die Vorschüsse auf den Reingewinn, die sich im Rahmen des bereits Verdienten halten, im Jahre der Zahlung versteuert werden können. Unterstützt wird diese Ansicht noch dadurch, daß eine Rückforderung der Zahlung nicht auf ein Darlehn zu gründen ist, sondern auf §§ 337, 342 HGB. gestützt werden kann.

Die Entscheidung des RFH. über die Fälligkeit der Steuern bei stillen Gesellschaftern zwingt m. E. jedoch noch zur Einschränkung bei diesen selbst. Wie andere Gesellschafter bedingen sich auch die stillen Gesellschafter bisweilen feststehende Nebenvergünstigungen aus, etwa die Zahlung einer Lebensversicherungsprämie. Diese Zahlungen sind nicht erst in dem Jahre fällig, in dem der Reingewinn des Unternehmens festgestellt wird, sondern im Jahre der Zahlung.

Darum wird der stille Gesellschafter jede Nebenvergütung in dem Jahre zu versteuern haben, in dem er über sie verfügen kann.

Läßt umgekehrt ein Gesellschafter seinen Gewinnanteil der Gesellschaft stehen und wandelt ihn in ein Darlehn für eine neu zu gründende Gesellschaft um, so kommt es auf die Lage des einzelnen Falles an. Diese Regelung kann als Verfügung des Berechtigten angesehen werden und steht deshalb einem tatsächlichen Zufließen gleich. Sie kann aber auch erzwungene Stundung sein und § 11 EStG. kommt nicht in Frage (RFH. vom 31. 6. 1931 in StW. 1931 Nr. 598).

## 2. Unselbständige.

### a) Arbeitslohn.

Nach Abs. 3 des § 11 EStG. gelten laufende Bezüge aus nichtselbständiger Arbeit, die vor Beginn des Verdienstzeitraums zugeflossen sind, für die Veranlagung in dem Steuerabschnitt als bezogen, in den der Verdienstzeitraum fällt. Der Grund für diese besondere Behandlung der vor Beginn des Verdienstzeitraums fälligen Bezüge liegt darin, daß die Zahlung vor Beginn des Verdienstzeitraums gewissermaßen nur eine Zahlung unter Vorbehalt ist, deshalb muß sie wirtschaftlich als im Verdienstzeitraum bezogen betrachtet werden (RFH. Bd. 18 S. 220; Pissel, DJZ. 1929 S. 4 ff.). Verdienstzeitraum ist der Abschnitt, für den die laufenden Bezüge gewährt werden. Bei Vorauszahlungen auf Akkord- und Stücklöhne wird entsprechend der Zeitraum maßgebend sein, in dem die Arbeit geleistet wird.

Als Einkommen sind alle laufenden Bezüge aufzufassen. Demgemäß sind z. B. Abbauentschädigungen, Abkehrgelder, Übergangsgebührnisse, Kapitalabfindungen, die als Ersatz für entgehende Einnahmen oder für die Aufgabe der Stellung an Personen gewährt werden, die im öffentlichen oder privaten Dienste angestellt sind oder beschäftigt sind oder waren, als Arbeitslohn anzusehen. Hierunter fallen auch z. B. die Kapitalabfindungen nach dem Wehrmachtversorgungsgesetze (Mrozek, Handkommentar zum Einkommensteuergesetz vom 10. 8. 1925 S. 191 § 44).

Letztere, die nach § 33 ff. des erwähnten Gesetzes unter einer auflösenden Bedingung gewährt werden, sind nach der zutreffenden Ansicht der RFH.-Entscheidung (Urteil vom 27. 11. 1929 in StW. 1929 Nr. 343) Einkommen aus unselbständiger Arbeit und nicht Vorschüsse, denn auflösende Bedingungen sind, solange sie nicht eingetreten sind, steuerlich nicht beachtlich, ein nach § 148 AO. a. F. zum Ausdruck gebrachter und nach der Rechtsprechung des RFH. auch auf das EStG. anzuwendender Grundsatz. Derartige Einkünfte sind deshalb im Zeitpunkte des Zufließens zu versteuern oder, wenn sie vorher zugeflossen sind, für den Verdienstzeitraum, für den sie gelten. Zu den Alltäglichkeiten gehören die Lohnabtretungen, die vor Entstehung des Fälligwerdens des Lohnanspruchs erfolgen. Hier ist zu unterscheiden

a) die unentgeltliche Abtretung, die sog. Lohnschiebungsabrede (zugunsten der Ehefrau und zum Nachteile der Gläubiger). In solchen Fällen gilt das

Arbeitseinkommen des Lohnempfängers als mit dem Zeitpunkt der Fälligkeit zugeflossen und ist für den Steuerabschnitt zu versteuern, zu dem er tatsächlich gehört (RFH. vom 10. 10. 1928 in Erl. u. Entsch. 1929 Nr. 3 S. 99);

b) die entgeltliche Abtretung. Wird ein Steuerpflichtiger durch Zahlung eines einmaligen Betrages dafür entschädigt, daß er auf Einnahmen verzichtet, oder daß für ihn aus anderen Gründen Einnahmen in Wegfall kommen, so tritt die einmalige Entschädigungssumme an Stelle dieser Einnahmen und ist zu den Einkünften des Jahres zu rechnen, in dem die Entschädigung bezogen wird, in dem sie also zugeflossen ist (Kuhn S. 599 und die dort zitierten Entscheidungen des RFH.).

Hinsichtlich der den Arbeitgebern gezahlten Vorschüsse wurde bereits früher der Zeitraum des Zufließens bestimmt. Wird eine Versetzung in den Ruhestand mit Erfolg als zu Unrecht geschehen angefochten, so werden die für die Zwischenzeit geschuldeten Mehrbeträge nicht vor dem Urteil fällig. Es entscheidet nicht die Fälligkeit, sondern das tatsächliche Zufließen (RFH. vom 12. 2. 1930 in StW. 1930 Nr. 347).

Hier sei noch der Fälle gedacht, in denen der Arbeitgeber auf Grund einer Vereinbarung mit dem Arbeitnehmer einen Teil des ihm zustehenden Gehaltes oder Lohnes einbehält, um diesen Teil ihm auf einem besonderen Konto gutzuschreiben und zu verzinsen. Die Auszahlung soll dann zu einem gewissen Zeitpunkt, meistens mit Aufgabe der Stellung erfolgen. Blümich-Schachian (Anm. 6 zu § 11), die diese Frage zuerst aufgeworfen haben, verneinen, daß diese gutgeschriebenen Beträge im Jahre der Gutschrift zugeflossen seien. Ich schließe mich hier der Ansicht von Strutz (S. 651) an, daß der gutgeschriebene Betrag dem Arbeitnehmer zugeflossen und nur dem Arbeitgeber als Darlehn überlassen worden ist. Nur die Fälligkeit des Darlehns ist noch nicht eingetreten. Selbst wenn der Arbeitgeber über das Darlehn wegen bestimmter Abreden noch nicht verfügen kann, liegt kein anderes Ergebnis vor, denn auch ein echtes Darlehn kann mit der dem Darlehnsnehmer auferlegten Verpflichtung, vor einem gewissen Zeitpunkt nicht darüber zu verfügen, belastet sein. Nur dann, wenn dem Arbeitnehmer kein klagbarer Anspruch auf Auszahlung des gutgeschriebenen Betrages in dem bestimmten zukünftigen Zeitpunkt zusteht, sondern er einen solchen Anspruch erst bei Eintritt eines künftigen Ereignisses, z. B. weiterer Dienstzeit usw. hat, dann liegt ein aufschiebend bedingtes Forderungsrecht vor, und der gutgeschriebene Betrag ist weder fällig noch zugeflossen.

Die Entscheidung vom 31. 10. 1928 — VI A 750/28 behandelt einen Fall, in dem einem Angestellten Beteiligung am Reingewinn zustand, er aber Verluste mitzutragen hatte und ihm deshalb das Gehalt nur gutgeschrieben wurde. Die Gutschrift mit Verzinsung vom Tage der Gutschrift an gilt als Auszahlung, selbst wenn der Angestellte das Gehalt nicht abheben darf. Es liege eine Sicherstellung gegenüber dem Geschäftsinhaber mit Rücksicht auf seine vielleicht entstehenden Ansprüche auf Beteiligung vor. Der Fall liegt aber anders als der, in dem der Geschäftsinhaber infolge beschränkter Mittel das Gehalt nicht zahlen könne. Eine etwa später eintretende Beteiligung am Verlust gehöre bei den Angestellten zu den Werbungskosten, weil sich der letztere zur Erlangung

von Einkünften der Verlustgefahr ausgesetzt habe (Steuerarchiv 1929 Nr. 7 S. 211).

Wird der Arbeitslohn in einem späteren Zeitraum gezahlt als der, in dem der Verdienstzeitraum lag, so gehört er in den Verdienstzeitraum des Jahres, in dem er tatsächlich zugeflossen ist.

### b) Tantiemen.

Was die endgültige Veranlagung des Tantiemeempfängers zur Einkommensteuer betrifft, so stellt die Tantieme für den Angestellten grundsätzlich erst Einkommen des Folgejahres dar, also z. B. die auf Grund des Abschlusses für 1928 gezahlte Tantieme Einkommen des Jahres 1929. Der RFH. (VI A 473/27) geht hierbei davon aus, daß der Angestellte erst im folgenden Jahre in die Lage versetzt wird, über die Tantieme zu verfügen, d. h., in dem Jahre, in dem diese rechnungsmäßig festgestellt und fällig wird. Dies gilt ohne Rücksicht darauf, ob für die Tantiemeberechnung eine besondere Ermittlung des Gewinnes vereinbart ist, auf die bei Gesellschaften die Gesellschafterversammlung keinen Einfluß hat, oder ob ohne weiteres der von dieser festgelegte Gewinn maßgebend ist. Daß eine Generalversammlung entgegen der Satzung erst in einem Jahr abgehalten ist, ist unerheblich (RFH. vom 6. 9. 1927 — VI A 436/27 in StW. 1927 S. 595; vom 25. 4. 1928 — VI A 473/27 in RStBl. 1928 S. 213). Allerdings kann sich die Regelung als für den Zahlungsempfänger unter Umständen sehr ungünstig auswirken. RStBl. 1928 S. 342 behandelt den Fall einer Tantieme für 1923/24: Die Generalversammlung hätte 1924 stattfinden müssen, tagte aber erst 1925. Der Direktor mußte in einem Jahre zwei Tantiemen anscheinend progressiv versteuern. In DStZ. 1929 Nr. 37, StW. Nr. 64 und 110 weist der RFH. mit einem gewissen Untertone des Bedauerns darauf hin, § 11 EStG. könne die Wirkung haben, daß in mehr als 12 Monaten verdiente Einkünfte derselben Art in denselben Steuerabschnitt fallen.

Auch die Rechtswohltat des § 58 EStG. kommt hier für den Pflichtigen nicht in Frage, denn eine Entlohnung für eine sich über mehrere Jahre erstreckende Tätigkeit ist nur dann anzunehmen, wenn die Entlohnung mehr als die Summe der laufenden Entgelte für mehrere einzelne Jahre ist, d. h. wenn die über mehrere Jahre sich erstreckende Tätigkeit ein einheitliches Ganzes darstellt und daher die Entlohnung auch wirtschaftlich nicht als die Summe der Entgelte für einzelne Zeitabschnitte, innerhalb deren die Tätigkeit ausgeübt wurde, sondern als einheitliche Abgeltung für die ganze, in sich abgeschlossene Tätigkeit aufzufassen ist (RFH. vom 13. 11. 1928 in StW. 1929 Nr. 183).

## VI. Einkünfte aus Kapitalvermögen.

Einkünfte aus Kapitalvermögen sind außer Kapitalbeteiligungen an Gesellschaften noch Zinsen, Renten und Dividenden. Nach der ständigen Rechtsprechung des RFH. ist, wie bereits ausgeführt, der Ausdruck „fällig" im § 11 EStG. nicht im bürgerlich-rechtlichen, sondern im wirtschaftlichen Sinne aus-

zulegen. Bei der Beurteilung der Fälligkeit ist davon auszugehen, daß es in erster Linie auf das Zufließen von Gütern ankommt und die Fälligkeit nur dann dem Zufließen gleichsteht, wenn mit dem alsbaldigen Eingang des Gutes gerechnet werden kann, das Gut also alsbald zur Verfügung steht. Einkünfte aus Kapitalvermögen pflegen um die Zeit der Fälligkeit einzugehen, und es ist natürlich nicht erforderlich, daß sie gerade am Tag der Fälligkeit eingehen. Kann mit der alsbaldigen Zahlung gerechnet werden, dann ist die Fälligkeit für die Zurechnung des Betrages zu dem einen oder anderen Steuerabschnitte maßgebend. Da für die Frage der Vereinnahmung im Sinne des § 11 Abs. 1 EStG. in einer Linie wirtschaftliche Gesichtspunkte maßgebend sind, erscheint es für die genannten Fälle in besonderem Maße geboten, die Entscheidung nicht von dem häufig zu Zweifeln Anlaß gebenden und vielfach auf Zufälligkeiten beruhenden Umstand abhängig zu machen, ob die Entrichtung der Zinsen bzw. Miet- oder Pachtgelder noch am Ende des abgelaufenen Steuerabschnitts verlangt werden kann, sondern diese Einnahmen grundsätzlich nach dem abgelaufenen Steuerabschnitte, zu dem sie wirtschaftlich gehören, zuzurechnen. Eine Zurechnung von Einnahmen zu dem Steuerabschnitte, mit dem sie wirtschaftlich zusammengehören, auch wenn sie in dem betreffenden Steuerabschnitte nicht tatsächlich zugeflossen sind, ist übrigens im § 11 Abs. 3 EStG. für laufende Bezüge aus nichtselbständiger Arbeit ausdrücklich vorgesehen. Geht der Geldbetrag aber erst beträchtliche Zeit nach Schluß des Steuerabschnittes ein, dann kann die Fälligkeit wirtschaftlich nicht mehr dem Zufließen gleichgestellt werden, und der Betrag ist dem Steuerabschnitte zuzurechnen, in dem er tatsächlich eingegangen ist (Urteil vom 19. 2. 1930 — VI A 1166/29 in StW. 1930 Nr. 4, 344). Für die Beurteilung von Schuldverschreibungen ist das Verhältnis zwischen dem Inhaber und dem, der sie ausgegeben hat, maßgebend. Wenn z. B. eine Schuldverschreibung von 1000 Dollar mit einer 5%igen Verzinsung ausgegeben ist, so sind am Tage der Fälligkeit die Zinsen dem Inhaber in voller Höhe zugeflossen, und zwar auch dann, wenn der fremde ausgebende Staat für die ausländische Einkommensteuer einen Teilbetrag zurückbehalten hat. Die Rechtslage ist hier so, daß der Zinsschuldner die Steuerschuld des Inhabers der Schuldverschreibung für dessen Rechnung bezahlt. Der Fall liegt hier ähnlich wie bei der Einkommenbesteuerung aus Kapitalvermögen im Sinne des § 6 Abs. 1 Nr. 5. Für eine Reihe von inländischen Kapitalerträgen wird nämlich zunächst eine Einkommensteuer in Form der Einbehaltung von 10% des zustehenden Betrags erhoben. Auch hier gilt selbstverständlich der Gesamtbetrag als zugeflossen, obwohl nur ein um 10% gekürzter Betrag in die Verfügungsgewalt des Berechtigten eingeht. Während aber in diesem Falle der einbehaltene Betrag wegen seines Personalsteuercharakters nicht als Werbungskosten behandelt werden darf, dürfen die von einem ausländischen Staat erhobenen Steuern (in dem vorherigen Falle) als Werbungskosten in Abzug gebracht werden.

Für Dividenden gilt im allgemeinen das gleiche, was für sonstige Einkünfte aus Kapitalbeteiligung an Kapitalgesellschaften gesagt wurde. Sie werden erst fällig, sobald die Generalversammlung den Jahresabschluß genehmigt

hat, da lediglich diese nach § 260 HGB. die Bilanz festzustellen und über die Gewinnverteilung zu beschließen hat.

Doch sind bei Prolongationsgeschäften einige Besonderheiten zu beachten. Hat jemand Effekten im Depot, verkauft er diese am 17. per Ultimo und werden am 25. die Dividenden fällig, so bleibt er bis zum Ende des Monats Eigentümer der Stücke und die Dividenden fließen ihm zu. Der Haussier dagegen hat nur einen Anspruch auf Lieferung per Ultimo erworben, hat also die Dividende nicht zu versteuern. Werden bei Prolongationsgeschäften Papiere, die z. B. per Medio verkauft werden, nicht abgenommen, sondern prolongiert, so wird Eigentümer und damit Bezieher der Dividende nicht der Käufer, welcher an sich die Papiere zum Medio abzunehmen hätte, sondern die Bank, welche die Effekten reportiert. Ihr fließt also die auch von ihr zu versteuernde Dividende zu. Sie hat die Effekten (vielfach als Reporteffekten bezeichnet) in ihren eigenen Bestand zu nehmen und die Dividende auf Nostro-Effektenkonto zu vereinnahmen. Da nach der Dividendenausschüttung ein entsprechender um die Steuer vom Kapitalertrag verminderter Betrag vom Kurse am Ultimo abgeschlagen zu werden pflegt, so gleichen Dividende und Abschlag sich aus, da bei der Bank lediglich der bilanzmäßige Reingewinn versteuert zu werden pflegt. Der Privatmann aber steht ungünstiger da als die Bank. Ist er Eigentümer der Papiere, die er vielleicht nur ganz kurze Zeit, vielleicht 8 Tage, im Besitz hatte, so hat er zu versteuern, ohne einen Gegenposten absetzen zu dürfen. Den Kursabschlag als Spekulationsverlust absetzen zu können, wird ihm nur möglich sein, wenn von ihm im betreffenden Steuerabschnitte Spekulationsverluste zu verbuchen waren. Sonst nicht. Diese Unbilligkeit trifft ihn in gleicher Weise, ob es sich nun um Ultimo- oder Kassapapiere handelt. Kauft er also ein Kassapapier in der Erwartung, daß es den Kursabschlag binnen kurzem wieder einholen werde, sieht er sich aber zum Verkauf gezwungen, so muß er trotzdem die Dividende als zugeflossen versteuern.

Zu anderen regelmäßig wiederkehrenden Bezügen, die nach § 6 Ziff. 7 EStG. als Einkommen versteuerbar sind, zählen alle anderen geldwerten Vorteile. Doch müssen hier Ausnahmen gelten für die Fälle, in denen die Leistungen sich als Gegenwerte in Rentenform für eine in Wegfall gekommene Steuerquelle (§ 44 EStG.) darstellen, z. B., wenn es dem Veräußerer eines Geschäfts weniger darauf ankommt, auf einmal oder innerhalb kurzer Frist einen großen Betrag, dessen Aufbringung dem Erwerber vielleicht kaum möglich ist, zu erhalten, als vielmehr darauf, durch über einen längeren Zeitraum, unter Umständen auf Lebenszeit, sich erstreckende Zahlungen sich eine Art Rente und gleichzeitig Versorgung zu schaffen. Hierher gehören auch diejenigen Fälle, in denen ein Gesellschafter für den Fall seines Todes seine Hinterbliebenen dadurch sicherstellt, daß er sich für diese, zugleich als Abfindung für sein Ausscheiden, über einen längeren Zeitraum sich erstreckende Zahlungen seitens des im übrigen bestehen bleibenden Unternehmens ausbedingt.

Man wird hier eine vernünftige Versteuerung des Veräußerungsgewinnes, soweit das Entgelt in laufenden Bezügen besteht, auf andere Weise herbeiführen und sich dabei von dem Gedanken leiten lassen, daß nicht auf alle Ein-

künfte, die dem Grunde nach den gewerblichen im Sinne des § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG. zuzurechnen sind, unter allen Umständen und in jeder Beziehung die Regeln anzuwenden sind, die das EStG. für den Normalfall, d. h. die Erzielung von gewerblichen Einkünften aus einem in der Hand des Pflichtigen bestehenden Gewerbebetrieb, aufstellt. Man kann diejenigen Teile des Veräußerungsentgeltes, die als „laufende Bezüge" im Gegensatz zu einem „festen Kaufpreis" im Sinne der versteuernden Ausführungen bezeichnet wurden, auch als nachträgliche Einkünfte aus einer Betriebsveräußerung bezeichnen in der Weise, daß man ihre Besteuerung aus § 44 Nr. 2 in Verbindung mit § 30 EStG. herleitet, während die Besteuerung des „festen Kaufpreises", soweit er einen Veräußerungsgewinn enthält, unmittelbar aus § 30 EStG. folgt. Damit ist aber schon das Besondere, vom Regelfall abweichende dieser Einkünfte gekennzeichnet, auf die wie überhaupt bei den nachträglichen Einkünften aus einer der in § 6 Abs. 1 Nr. 1—3 EStG. bezeichneten Einkommensarten die Vorschriften über die Ermittlung der regelmäßigen Einkünfte aus den betreffenden Einkommensarten, z. B. bezüglich des Bestandsvergleichs, nur mit Vorsicht anzuwenden sind. Dies gilt besonders auch für die Bestimmung des steuerlich maßgebenden Zeitpunktes der Vereinnahmung, der für nachträgliche Einkünfte regelmäßig ohne Rücksicht auf etwa für die betreffende Einkommensart sonst bestehende Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung mit dem Zufließen im Sinne des § 11 Abs. 1 EStG. zusammenfallen wird. Nimmt man hiernach eine Vereinnahmung des in laufenden Bezügen bestehenden Entgelts für die Veräußerung eines Gewerbebetriebs erst im Zeitpunkt des Zufließens nach § 11 Abs. 1 EStG. an, so muß man dabei weiter beachten, daß eine Steuerpflicht bezüglich dieser Einkünfte nur besteht, soweit sie Gewinne darstellen, d. h. über den Betrag des steuerlichen Kapitalkontos im Zeitpunkt der Veräußerung hinausgehen. Die einzelnen Bezüge sind daher so lange, bis sie insgesamt den Betrag des Kapitalkontos erreicht haben, steuerfrei. Von dem Zeitpunkt an, in dem sie über diesen Betrag hinausgehen, unterliegen sie als gewerbliche Einkünfte in vollem Umfang der Besteuerung, ohne daß die besonderen Bestimmungen der §§ 32, 58 EStG., die nur auf die Fälle abgestellt sind, in denen das Veräußerungsentgelt in einem festen Kaufpreis besteht, Anwendung finden könnten. Besteht das Entgelt in einem über das Kapitalkonto hinausgehenden festen Kaufpreis und daneben in laufenden Bezügen, so gilt jener als mit der Veräußerung vereinnahmt und ist, soweit er über den Betrag des Kapitalkontos und die Freigrenze des § 32 EStG. hinausgeht, in Verbindung mit § 58 EStG. steuerpflichtig. Die daneben vereinbarten laufenden Bezüge werden in diesem Falle, da sie im vollen Umfange Veräußerungsgewinne sind, mit ihrem Zufließen voll steuerpflichtig. Ist dagegen der in dem festen Kaufpreis bestehende Teil des Veräußerungsentgeltes geringer als das Eigenkapital, so tritt bezüglich dieses Teils eine Steuerpflicht nicht ein, wie auch die daneben vereinnahmten (zugeflossenen) laufenden Bezüge noch so lange steuerfrei bleiben, bis sie zusammen mit dem festen Kaufpreis den Betrag des Kapitalkontos erreicht haben. Darüber hinaus sind sie voll steuerpflichtig (RFH. vom 14. 5. 1930 in StW. 1930 Nr. 973).

# VII. Schluß.

Wenn man den § 11 EStG. unvoreingenommen auf sich wirken läßt, könnte man der Ansicht zuneigen, daß er als oberster Leitsatz für die Einkommenbesteuerung gilt. Tatsächlich mag er auch als solcher gedacht sein. Allein wenn man sich die Schwierigkeiten vorstellt, die sich auswirken, wen man den Versuch unternimmt, das „Einkommen" steuerlich zu erfassen, wird man rasch zu anderer Ansicht kommen. Was eigentlich Einkommen ist, hat auch der Gesetzgeber nicht gewagt, eindeutig festzustellen. Er umgeht diese Schwierigkeit, indem er eben mehr oder weniger eindeutig bestimmt, was als Einkommen zu „gelten" hat. Dabei ist er gezwungen, eine Reihe von Regeln aufzustellen, die letzten Endes dazu bestimmt sind, einen gewissen Einkommensbegriff herauszukristallisieren. Eine dieser Regeln wird im § 11 EStG. festgelegt. Der § 11 EStG. gilt also nicht als oberster Leitsatz für die Einkommenbesteuerung, da die Ausnahmen so weitgehend sind, daß er nur als eine der Regeln gelten kann.

Der Grundsatz, daß Einnahmen innerhalb des Steuerabschnittes als bezogen gelten, in dem sie fällig geworden oder, ohne fällig zu sein, tatsächlich zugeflossen sind, besteht also nur für die Einkünfte aus Kapitalvermögen, aus Vermietung und Verpachtung, sowie für andere wiederkehrende Bezüge und sonstige Leistungsgewinne, endlich, sofern sie nicht regelmäßige Abschlüsse machen, für Land- und Forstwirte, Gewerbetreibende und Angehörige anderer selbständiger Berufsarten, — für alle jedoch nur unter der Voraussetzung, daß es sich nicht um Außenstände handelt, deren Eingang zweifelhaft geworden ist. In erster Linie kommt es hierbei stets auf das tatsächliche Zufließen an, während die Fälligkeit lediglich als subsidiär zur Geltung gelangt.

Wenn man mit Becker annimmt, daß das EStG. in erster Linie auf das Zufließen abstellt und die Fälligkeit nur als eine Unterart des Zufließens ansieht, so könnte man der Ansicht sein, daß der Gesetzgeber diese Regelung getroffen habe, um eine gerechte Zuweisung der Einkünfte in die entsprechenden Steuerabschnitte zu bewirken. Daß aber die Bevorzugung des Zufließens vor dem Zeitpunkt der Fälligkeit mitunter zu Unzuträglichkeiten führen kann, zeigt sich beispielsweise bei der Entlohnung, die nachträglich für mehrere Steuerabschnitte gewährt wird. Werden nämlich Dienste ohne Verpflichtung und ohne vorangegangenes Lohnversprechen geleistet, so ist es trotzdem möglich, daß sie in der erkennbaren Absicht künftiger Lohnforderung vorgenommen werden. Es wird dann namentlich zutreffen, wenn sie den Umständen nach nur gegen Vergütung zu erwarten sind. In solchen Fälllen handelt es sich um vorweggenommene Erfüllungshandlungen auf einen abzuschließenden entgeltlichen Vertrag. Durch die nachträgliche Entlohnung kommt der Vertrag zustande. So hat der RFH. (Urteil vom 11. 4. 1923 in RFH. Bd. 12 S. 55) bei Hofbesitzern und Hofanwärtern entschieden. Der Entscheidung liegt die Erwägung zugrunde, daß der Hofanwärter, der im Gegensatz zu seinen für sich arbeitenden Geschwistern seine Kraft dem Hofe widmet, in stillschweigender Übereinstimmung mit dem

Hofbesitzer für diese seine Dienste bei der Übernahme des Hofes entschädigt sein will. Diesem Gedankengang kann aber keineswegs, wie der RFH. im Urteil vom 19. 9. 1923 Bd. 12 S. 320 ausdrücklich hervorhebt, der allgemeine Grundsatz entnommen werden, daß Zuwendungen an Kinder, die im Hausstand ihrer Eltern diesen in ihrem Hauswesen und Geschäft Dienste geleistet haben, als vertragliche Entschädigung für diese anzusehen sind. Die Vermutung wird vielmehr mit Rücksicht auf § 1617 BGB., wonach Kinder, und zwar minderjährige wie volljährige, solange sie dem elterlichen Haushalt angehören und von den Eltern erzogen und unterhalten werden, zur Dienstleistung für die Eltern verpflichtet sind, zunächst für das Gegenteil sprechen, d. h. Zuwendungen an Kinder sind ohne das Vorliegen besonderer Umstände nicht als vertragliche Entschädigungen geleisteter Dienste anzusehen.

Wenn nun nachträglich eine Vergütung für eine frühere unentgeltliche Tätigkeit vereinbart ist, so ist sie Arbeitslohn und Einkommen desjenigen Jahres, in dem sie gewährt wird und nicht der Jahre, für die sie gewährt wird (RFH. vom 1. 5. 1929 in RStBl. 1929 Sp. 450). Anstatt nun die im vorliegenden Fall verdienten 6000 RM. auf die neun Dienstjahre zu verteilen, was der Billigkeit mehr entsprochen hätte, da sie doch Verdienst dieses Zeitraums sind, faßt das Gesetz die Sache so auf, als ob die ganze Summe in einem Jahre verdient worden wäre.

Derartige Unzuträglichkeiten kommen mehrfach vor. So behandelt RStBl. 1928 Sp. 324, wie schon erwähnt, den Fall einer Tantieme für das Geschäftsjahr 1923/24. Die Generalversammlung hätte satzungsgemäß 1924 stattfinden müssen. Sie tagte jedoch erst im Jahre 1925. Der Direktor mußte in einem Jahr die Tantiemebezüge aus zwei Jahren versteuern, was wegen der Staffelung der Steuersätze eine besondere Härte bedeuten kann. Hat ferner ein Kaufmann eine Hypothek gegen Damnum aufgenommen, so kann er im Wege des Bestandsvergleichs den Unterschied auf die Laufzeit verteilen. Dem Nichtkaufmann ist das laut StW. 1929 Nr. 496 nicht gestattet, neuerdings jedoch nur in ganz bestimmten Ausnahmefällen. Er kann ihn grundsätzlich erst im Rückzahlungsjahr geltend machen.

Der RFH. stellt mehrfach mit einem Unterton des Bedauerns fest, daß z. B. § 11 EStG. die Wirkung haben könne, daß das in mehr als 12 Monaten vereinnahmte Einkommen derselben Art in denselben Steuerabschnitt falle (DStZ. 1927 S. 37; StW. 1929 Nr. 64 u. 119). Der RFH. selbst ist an diesen Unzuträglichkeiten nicht schuld. Man wird sich damit abfinden müssen, da diese Unzulänglichkeiten im Gesetz verankert sind. Soweit es sich um Gewerbetreibende handelt, sind ja wohl auch besondere Härten dadurch beiseitezuräumen, daß der Betroffene zu einer geordneten Buchführung übergeht.

---

# Literatur.


## 1. Kommentare und Abhandlungen.

Balzer, Fritz: Der steuerliche Einkommensbegriff. Gießen, Dissertation 1929.
Becker, Enno: Das Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925, erläutert von E. Becker. Stuttgart 1928.
— In Steuer und Wirtschaft 1926 Spalte 1047 ff.
— Handkommentar des Reichseinkommensteuergesetzes (Besitz- und Verkehrssteuern). II, 1. Teil §§ 1—18.
Blümich: Das Damnum bei der Einkommenbesteuerung (DStZ. November 1929 S. 465 ff.).
Blümich-Schachian: Das Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925. Berlin 1925.
— Die Provision, Geldbeschaffungskosten (Damno) bei der Besteuerung des Einkommens (DStZ. 1926).
Boethke: In Deutsches Steuerblatt, Mai 1921.
Evers, Heinz: Kommentar zum Körperschaftssteuergesetz. Berlin 1927.
Holänder, Adolf: Kommentar zum Einkommensteuergesetz. Berlin und Leipzig 1926.
Karger, Alfred: Gehört der Geschäftsgewinn einer offenen Handelsgesellschaft per 31. Dezember zum steuerbaren Einkommen des neuen oder alten Jahres? (DStZ. 1923 Nr. 12 S. 612 ff.).
Keller, S.: Der steuerliche Einkommensbegriff unter besonderer Berücksichtigung des Einkommensteuergesetzes. Erlangen, Dissertation 1928.
Kennerknecht: Kommentar zum Körperschaftssteuergesetz vom 20. August 1925. Köln 1926.
Kuhn, Karl: Das Einkommensteuergesetz vom 29. März 1924. Berlin, März 1921.
— Das Einkommensteuergesetz von 1925, erläutert von K. Kuhn. Berlin 1930.
Lion: In Deutsche Steuerzeitung 1927 Nr. 4.
Mentzel-Schulz-Sitzler: Kommentar zum Reichsversicherungsgesetz für Angestellte vom 20. 12. 1911. Berlin 1913.
Mrozek, A.: Kommentar zum Einkommensteuergesetz. Köln 1925, in neuester Fassung 1926/29.
Neumeyer, Hermann: Die steuerliche Behandlung des Damnums. (Archiv für Revisions- und Treuhandwesen 1928 S. 27 ff.)
Pissel: In Deutsche Steuerzeitung 1929 S. 4 ff.
Pissel-Koppe: Das Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925. 4. Aufl. Berlin 1931.
Schmalenbach, E.: Dynamische Bilanz. 4. Aufl. Leipzig 1926.
Staudinger: Kommentar zum BGB.
Strutz, G.: Handausgabe des Einkommensteuergesetzes vom 29. 3. 1920 in der Fassung vom 24. 3. u. 11. 7. 1921. Berlin 1921.
— Handbuch des Reichssteuerrechts. Berlin 1927.
Zimmermann, E.: Kommentar zum Einkommensteuergesetz vom 24. 3. 1920 und vom 24. 3. 1921. Stuttgart 1921.
— Kommentar zum Einkommensteuergesetz vom 10. 8. 1925. 3. Aufl. Stuttgart 1925.

## 2. Zeitschriften.

Zeitschrift für Betriebswirtschaft (ZfB.), Berlin.
Archiv für Treuhand- und Revisionswesen, hrsg. von R. Fischer, Leipzig.
Deutsche Juristenzeitung, Berlin (DJZ.).
Zeitschrift für Aktiengesellschaften, Leipzig.
Steuerarchiv, Berlin.
Deutsches Steuerblatt, Köln (DStBl.).
Juristische Wochenschrift.
Zeitgemäße Steuer- und Finanzfragen, hrsg. von M. Lion.
Eildienst der deutschen Steuerzeitung.
Erlaß und Entscheidungen.
Reichssteuerblatt, Berlin (RStBl.).
Mitteilungen der Steuerstelle des Reichsverbandes der deutschen Industrie.
Deutsche Steuerzeitung (DStZ.).
Steuer und Wirtschaft (StW.).
Die Handelshochschule, hrsg. von F. Schmidt, Frankfurt a. M.

## Lebenslauf.

Ich, Karl Wilhelm Rittka, wurde als Sohn des Rentners Carl Rittka und dessen Ehefrau Laura, geb. Wünnenberg, am 4. November 1899 zu Herne geboren, bin evangelischer Konfession, Deutscher und arischer Abstammung.

Nach Absolvierung der Volksschule meines Geburtsortes besuchte ich die dortige Oberrealschule, von der ich im Jahre 1917 zum Heeresdienst eingezogen wurde. Mit Beendigung des Weltkrieges begann ich das bergmännische Studium an der Technischen Hochschule in Aachen, wo ich im Jahre 1923 das Vorexamen bestand. Nach anschließender Ausweisung aus dem besetzten Gebiet setzte ich meine Studien an der Preußischen Bergakademie in Clausthal fort, um im Jahre 1925 das Hauptexamen für die Fachrichtung Bergbaukunde als Diplom-Bergingenieur abzulegen. Infolge Unfall an der Kriegsverletzung mußte ich seinerzeit diesen Beruf aufgeben. Ich studierte daraufhin an der Universität in Köln Betriebswirtschaft und legte im Jahre 1929 die kaufmännische Diplomprüfung ab.

Während meiner Tätigkeit in den verschiedensten Betriebszweigen besuchte ich dann noch einige Semester die Universität in Frankfurt a. M., wo ich am 20. Dezember 1932 das mündliche Doktorexamen bestand.